

## “GIUSTO PROCEDIMENTO” E “GIUSTO PROCESSO” TRIBUTARIO

Agostino Ennio La Scala<sup>1</sup>

### PREMESSA

A differenza di quanto si è realizzato nel campo del diritto amministrativo<sup>2</sup>, in quello tributario, la proceduralizzazione dell'esercizio dell'attività istruttoria e dell'attività impositiva non ha comportato la piena attuazione dei principi del “giusto procedimento”.

Emblematico in tal senso, rilevare l'assenza di un principio generale di partecipazione e di contraddittorio in chiave difensiva, nonché l'assenza di rimedi effettivi predisposti a favore del contribuente nei casi di inerzia e di silenzio dell'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup> dinanzi a legittime richieste promosse dal cittadino (ad esempio, di rimborso, di autotutela).

Lacune rilevanti, destinate a proiettare i loro effetti inevitabilmente in ambito giurisdizionale.

### I PRINCIPI DEL “GIUSTO PROCEDIMENTO”- L'ASSENZA DI UN PRINCIPIO GENERALE DI PARTECIPAZIONE E DI CONTRADDITTORIO IN CHIAVE DIFENSIVA

Il dialogo tra le parti del rapporto giuridico d'imposta, con la configurabilità dell'*obbligo di replica* dell'Amministrazione finanziaria alle difese dedotte dal contribuente, costituisce l'occasione per la prima di ampliare l'ambito delle proprie conoscenze fattuali e gli elementi probatori a sua disposizione, garantendo un'istruttoria esauriente, adeguata, meditata e imparziale. L'esercizio del “*diritto di istanza*” del contribuente permette a quest'ultimo di sondare, a propria volta, la solidità delle proprie difese, spingendolo in modo più consapevole, verso l'adesione spontanea alla pretesa formulata dall'ufficio ove riconosciuta fondata, o, in caso contrario, alla difesa ad oltranza delle proprie convinzioni.

Il confronto può offrire al contribuente e all'amministrazione una sorta di seconda *chance* di ricostruzione fedele e veritiera dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>1</sup> Professore Ordinario di Giurisprudenza Università degli Studi di Palermo. Recibido el 16 de abril de 2018, aceptado el 14 de junio de 2018.

<sup>2</sup> L'evoluzione del diritto amministrativo, consente di cogliere due importanti direttive, tra loro correlate. La fissazione, da una parte, del dovere dell'ufficio di contenere, entro termini certi, lo svolgimento dell'azione amministrativa e la sua conclusione, attraverso l'emissione del provvedimento finale; l'attribuzione, dall'altra, al cittadino di strumenti e di azioni per esigere l'adempimento di tali obblighi e rivendicare i propri diritti e interessi legittimi in caso di inerzia della pubblica amministrazione. A livello normativo si rimanda alle norme contenute nella legge 7 agosto 1990 n. 241 e successive integrazioni e modifiche

<sup>3</sup> Sul tema sia consentito fare riferimento a A. E. La Scala, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, Giappichelli, 2012.

L'effettiva possibilità di dialogo tra contribuente e Ufficio, *prima* dell'eventuale giudizio, rafforza il principio di collaborazione tra le parti, consentendo un utilizzo più accorto delle presunzioni nel caso concreto. I principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione pretendono che l'amministrazione non debba tralasciare gli elementi a favore del soggetto passivo. La partecipazione del contribuente allo svolgimento del procedimento amministrativo, al fine di apportare elementi a sé favorevoli, si fonda, in prima battuta, sulla necessità di offrire piena applicazione al diritto costituzionale di difesa (art. 24 Cost.).

Emerge, infatti, l'esigenza insopprimibile che tale diritto non venga confinato alla sola sede giurisdizionale<sup>4</sup> (posteriore ed eventuale), per *prevenire* accertamenti infondati sotto il profilo formale e sostanziale.

Le necessità finanziarie non esimono né il legislatore né l'Amministrazione finanziaria, rispettivamente dal predisporre e dal garantire la corretta applicazione dei criteri di "giusto riparto" del concorso alle spese pubbliche, secondo i principi di legalità e di capacità contributiva.

Accogliendo una concezione dell'esercizio della funzione impositiva che assegna all'interesse erariale un ruolo servente rispetto alla promozione dell'*individuo* e della *comunità*<sup>5</sup> a cui questi appartiene, pur nell'ambito dell'evidenziata polifunzionalità del principio di partecipazione e del contraddittorio nelle procedure di accertamento, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni, occorre rilevare la preminenza dei profili di garanzia del contribuente.

L'affermazione di un *umanesimo* in campo tributario, quale rottura con l'*ancien régime* che riconduceva i rapporti tributari all'esercizio d'imperio unilaterale dei pubblici poteri, capace di porre al centro del sistema la *persona* e i suoi diritti fondamentali e inviolabili, riconosciuti e non creati dallo Stato, in quanto preesistenti ad esso stesso.

Di tale evoluzione *potentior personae* sarebbero espressione i moduli codificati di partecipazione del contribuente all'attività istruttoria e a quella di accertamento vero e

---

<sup>4</sup> Sull'irrinunciabile connotazione autoritativa della potestà impositiva, in modo da noi condiviso, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea – Contributo allo studio della prospettiva italiana, Milano, Giuffrè, 2010, 72 ss.

Deve ritenersi che l'anticipazione del diritto di difesa nella fase amministrativa, non incida sul carattere pubblicistico ed autoritativo dell'accertamento tributario, ove considerato uno strumento di partecipazione volto alla determinazione dell'obbligazione tributaria, in conformità a manifestazioni di capacità contributiva personali, attuali, effettive ed eccedenti rispetto al minimo vitale (art. 53, comma 1, Cost.). Un mezzo, pertanto, per assicurare il concorso alle spese secondo *ius*, realizzando il dovere di solidarietà (art. 2 Cost.), imputabile alla collettività organizzata in Stato (sociale) e non affidata esclusivamente alla carità privata.

<sup>5</sup> In senso conforme G. FALSITTA nella sua prefazione al *Commentario breve delle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura dello stesso Autore, Padova, 2011.

proprio<sup>6</sup> (riservata esclusivamente all'ufficio titolare del potere impositivo, volta a valutare criticamente le risultanze conoscitive esitate a conclusione della prima, al fine di emettere o meno l'atto autoritativo), le forme di contraddittorio anticipato tra amministrazione e contribuente, suscettibili di risolversi in adesioni all'accertamento e, talvolta, addirittura in veri e propri "accordi".

Nell'ambito di una moderna ricostruzione dogmatica della teoria generale dell'accertamento tributario propria di uno Stato democratico e di diritto, i principi di collaborazione, partecipazione e contraddittorio dovrebbero informare l'intero sviluppo del rapporto tributario e presiedere alla determinazione e all'adempimento dell'obbligazione dovuta *ex lege*. Al contrario, la strada prescelta dal legislatore italiano negli ultimi anni, in nome di contingenti situazioni di urgenza e di necessità, sembra essere prevalentemente quella della "forza", dell'intimidazione e dello "statodi polizia fiscale".

A differenza di quanto affermato nel diritto amministrativo nel quale la partecipazione del cittadino al procedimento costituisce principio generale e fondante, nei procedimenti tributari (espressamente esclusi *ex art. 13* della legge generale sull'azione amministrativa, L. n. 241/1990, anche dopo la novella del 2005, al pari del diritto di accesso *ex art.24*), l'attività difensiva in sede amministrativa del contribuente è prevista in modo soltanto episodico e frammentario.

Nonostante la funzione evidentemente garantista dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), non è stato accolto tra le sue norme il principio generalizzato del contraddittorio *infra*-procedimentale e le previsioni settoriali, non uniformi, sparse nel sistema tributario, si prestano a letture alternative di segno contrario. Quali inequivocabili segnali dell'immanenza di un principio generale nell'ordinamento, oppure, al contrario, prova evidente della sua insussistenza (secondo il criterio *ubi voluit dixit*).

---

<sup>6</sup> Sul tema, per tutti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, Cedam, 1990. ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 10; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *Evoluzione dell'ordinamento tributario, Atti del convegno, "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria"*, Padova, 2000, 532 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; F. TUNDO, *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 809; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria. Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano 2002.

Senza alcuna pretesa di esaustività, si v. ancora A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 406; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 193 ss.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009; S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 523 ss. e ID., *Scienza, Politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. e Sc. fin.*, 1981, I, 558 ss. che individua tre grandi aree in cui è possibile ripartire le attività autoritative dell'Amministrazione finanziaria: conoscitiva, impositiva e di riscossione; M. BASILAVECCHIA, *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, I, 3 ss., che rileva in senso generale l'autonomia della funzione repressiva da quella dell'accertamento e da ultimo L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea – Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 80 ss.

La Corte costituzionale<sup>7</sup>, pur affermando che il diritto alla partecipazione è espressione del più generale principio del “giusto procedimento”, riferibile ai provvedimenti amministrativi destinati ad incidere negativamente nella sfera giuridica del destinatario, ha negato allo stesso il rango di principio costituzionale, rimettendo la sua previsione alla discrezionalità del legislatore e ribadendo che il pieno esercizio del diritto di difesa si realizza soltanto nella successiva fase del processo (artt. 24, 111 e 113 Cost.).

## **DOVER ESSERE DEL CONTRADDITTORIO QUALE PRINCIPIO GENERALE DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

---

<sup>7</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenze nn. 23/1978; 234/1985; 383/1995; 57/1995; 103/1995; 210/1995, laddove si afferma che l'art 24, comma 2, della Costituzione si applica esclusivamente al giudizio.

La Corte costituzionale, sebbene non abbia condiviso l'esistenza di un fondamento costituzionale del c.d. principio del “giusto procedimento”, da una parte, ha stabilito che quest'ultimo costituisce “un principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato” (cfr. Corte cost., sentenze 2 marzo 1962, n. 13; 20 marzo 1978, n. 23; 19 ottobre 1988, n. 978; 19 marzo 1993, n. 103; 24 febbraio 1995, n. 57) e, dall'altra, ha affermato che il principio del contraddittorio a livello amministrativo rappresenta un elemento essenziale del giusto procedimento (cfr. ex plurimis, Corte costituzionale, sentt. 24 febbraio 1995, n. 57; 11 dicembre 1995, n. 505, con riferimento al procedimento di irrogazione delle sanzioni; 17 marzo 2006, n. 104 e Corte di Cassazione SS.UU., sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638).

In materia tributaria rileva l'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244, con la quale la Consulta, pur dichiarando inammissibile la censura di legittimità costituzionale (per violazione degli artt. 24 e 111 Cost.) dell'art. 12, ultimo comma, dello Statuto (nella parte in cui non prevede espressamente la nullità dell'atto notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni dalla data di consegna del processo verbale di contestazione), ha prodotto importanti riflessioni incidentali. La Corte, in particolare, ha precisato che se l'ufficio non ha esplicitato le ragioni di particolare e motivata urgenza che hanno impedito il contraddittorio, l'accertamento potrà essere dichiarato illegittimo per violazione dell'obbligo di motivazione, già espressamente sanzionato con la nullità dell'atto in via generale, dagli artt. 3 e 21-septies, L. n. 241/1990 e «con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, dall'art. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, e dall'art. 56, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972».

Per la giurisprudenza di legittimità, si vedano le pronunce che recepiscono i principi sanciti dalla Corte di Giustizia nella pronuncia Sopropè. Cfr. Corte di Cass., sez. trib., sent. 9 aprile 2010, n. 8481, che, in modo per noi censurabile, si spinge a limitare l'efficacia retroattiva nel tempo di tali principi, in forza di una discutibile tutela dell'affidamento dell'Amministrazione finanziaria sulla mancata necessità del contraddittorio in relazione agli accertamenti pregressi. La Suprema Corte argomenta che: «pur non dubitandosi dell'applicabilità retroattiva delle sentenze interpretative della Corte di Lussemburgo, il principio affermato nella sentenza della causa C-349/07, Sopropè/Fazenda Publica, ... non si applica ai processi in corso, ... in quanto introduce una formalità procedimentale la cui osservanza non era richiesta né dalla prassi della Commissione Europea, né dalle norme comunitarie né, infine, dalla giurisprudenza comunitaria ... e in quanto ciò comporterebbe una generale caducazione di qualunque decisione doganale sfavorevole all'importatore, con pesantissime ricadute su una fondamentale risorsa del bilancio comunitario».

Si v. anche Cass., sez. civ., sent. 31 marzo 2010, n. 7836, laddove viene stabilito che i principi comunitari elaborati nella sentenza Sopropè non si applicano nel caso in cui il medesimo fatto impositivo è oggetto di valutazione nell'ambito di un procedimento penale, «in quanto in quel procedimento è pienamente garantito il diritto di difesa ed il contraddittorio», nonché Cass., sez. civ., sent. 11 giugno 2010, n. 14105. In dottrina, per un'analisi sistematica si rimanda a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009.

Il diritto al contraddittorio anticipato costituisce la regola più significativa del “giusto procedimento” tributario<sup>8</sup>.

Il potenziamento del diritto di informazione del contribuente (art. 5 dello Statuto) e dell’obbligo dell’amministrazione di consentire la conoscenza o la conoscibilità degli atti tributari (art. 6), insieme ai principi di collaborazione, di buona fede e di tutela del legittimo affidamento (art. 10), hanno spinto il rapporto tra amministrazione e contribuente nella direzione di una costante relazione di confronto e di partecipazione.

Anche la giurisprudenza di legittimità<sup>9</sup>, sebbene non senza oscillazioni discordanti, non ha mancato di qualificare il contraddittorio nella fase amministrativa, quale espressione di un principio fondamentale del procedimento tributario.

Si ritiene che il principio del contraddittorio (quale anticipazione del diritto di difesa *prima* e a prescindere dal processo) rappresenti un principio generale dell’azione amministrativa in campo tributario, quanto meno nelle ipotesi in cui vengano

---

<sup>8</sup> Secondo G. ZAGREBELSKY, *Imparare democrazia*, Torino, 2007, 21 ss., lo “spirito del dialogo” costituisce una delle regole della democrazia. La giurisprudenza ha registrato importanti aperture, ad esempio, in materia doganale (cfr. Cass., sent. n. 14105 dell’11 giugno 2010, commentata da M. BASILAVECCHIA, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 878 ss.), laddove viene affermato che l’osservanza del diritto al contraddittorio nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente previsto nel codice doganale dell’Unione europea, costituisce principio generale e fondamentale, come ribadito dalla Corte di Giustizia dell’Unione europea nella sentenza *Sopropé*.

In tal senso, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; ID., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009 e G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle “verifiche” tutela il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 3052 ss. e dello stesso Autore da ultimo *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, Giappichelli, 2012, 319 e ss., 14 e 15, che considera una “rivoluzione culturale” quella fondata su un’amministrazione «non più ... solo punitiva e sanzionatoria, ma anche preventiva, difensiva, ausiliaria *pro* contribuente; in una parola, “giustiziale”, perché prevalga il diritto, l’*obbligazione dovuta per legge*, anziché un malinteso interesse di parte».

Ciò anche tenuto conto dell’evoluzione della normativa fiscale verso l’anticipazione degli effetti giuridici delle risultanze dell’accertamento contenute nel processo verbale di constatazione, atto non impugnabile autonomamente. Se è vero, infatti, che la determinazione del tributo e l’individuazione delle eventuali violazioni commesse dal contribuente, alla conclusione dell’attività istruttoria, sono delineati solo *in nuce* e sono suscettibili *in fieri* di essere integrate, modificate e perfino sovvertite nelle successive fasi di attuazione del tributo, la legge vi ricollega rilevanti effetti, quali l’attribuzione di penetranti poteri, la possibilità di intraprendere misure cautelari a favore dell’amministrazione o la facoltà di quest’ultima di motivare l’atto impositivo, richiamando *per relationem* il verbale.

Da ultimo, C. GARBARINO, *Tutele giudiziali tributarie e principio di collaborazione: alcune considerazioni di teoria generale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente ...*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente.... cit.*, 549 ss.

<sup>9</sup> Sebbene non in via generale, ma soltanto per gli accertamenti tributari fondati su dati *standard* e non su dati tratti dalla situazione del singolo contribuente (cfr. Cass., sez. trib., sent. 28 luglio 2006, n. 17229, Cass., sent. 7 febbraio 2008, n. 2816 e Cass. S.U., sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009, *Contra v.* Cass., sent., 5 febbraio 2009, n. 2752). Pur affermando che l’attività di accertamento deve evitare arbitrii e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, la stessa non si ritiene, tuttavia, “retta dal principio del contraddittorio”. Si v. ancora le sentenze con le quali la Suprema Corte (Cass., 5 settembre 2008, n. 22468; Cass., sent. 3 settembre 2008, n. 22195 e Cass., sent. 31 marzo 2008, n. 8255) non ritiene necessario il contraddittorio tra contribuente e amministrazione, quando quest’ultima, ai sensi del 1 comma dell’art. 63, D.P.R. n. 633/1972, fonda l’accertamento su «verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti».

*Ex plurimis*, Cass., sent. n. 2752 del 5 febbraio 2009 (con nota critica di A. MARCHESELLI, in *Rass. trib.*, 2009, 1201 ss.), secondo cui costituisce un “solido principio della giurisprudenza di legittimità” quello secondo cui l’Amministrazione finanziaria non ha l’onere di attivare una fase pre-contenziosa di contraddittorio con il contribuente, al fine di utilizzare i dati e gli elementi desumibili dalle indagini bancarie ex art. 32, D.P.R. n. 600/1973.

impiegati metodi di accertamento presuntivi che invertono sul contribuente la prova contraria, nei casi in cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria presenti connotati di discrezionalità (ad esempio, nella sospensione della riscossione o nella rateizzazione del debito tributario)<sup>10</sup>, nonché, ove vengano posti in essere “atti non ripetibili” nel processo”<sup>11</sup>.

Se, come già osservato, i benefici del contraddittorio amministrativo appaiono evidenti per entrambe le parti del rapporto giuridico d'imposta, la scarsa considerazione della partecipazione attiva del contribuente *fuori e prima* del processo, rappresenta un anacronistico quanto inopportuno residuo di una concezione autoritaria dello Stato, dello svolgimento della funzione impositiva e del rapporto amministrazione – contribuente in termini esclusivamente autoritari ed inquisitori, oggi del tutto superata dalla conversione del *suddito* in *cittadino*, dal rifiuto dello “Stato etico”, nonché dall'affermazione della concezione che vede le pubbliche istituzioni quali *mezzi* e non quali *fini*.

Il principio del contraddittorio nella fase amministrativa contribuisce ad esaltare il carattere procedimentale dell'azione impositiva e la natura provvedi mentale degli atti tributari la cui rilevanza non è in funzione esclusiva del processo.

Sarebbe, pertanto, auspicabile un intervento del legislatore volto a generalizzare in modo espresso il principio del contraddittorio. La norma auspicata potrebbe essere ospitata all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente. Il legislatore dovrebbe, inoltre, rendere uniforme la disciplina del contraddittorio procedimentale che attualmente è molto disorganica, riconducendo gli attuali diversi schemi verso un modello caratterizzato dai seguenti elementi: 1) previsione di un obbligo dell'ufficio di invitare il contribuente a fornire le proprie deduzioni difensive entro un determinato termine; 2) divieto di concludere l'istruttoria prima della scadenza di tale termine; 3) obbligo di motivazione rafforzata (specifica e adeguata in relazione agli elementi forniti dal contribuente), in caso di valutazione negativa, in tutto o in parte.

Si ritiene che tali principi siano già desumibili *de iure condito* dalle pieghe del nostro ordinamento giuridico.

## LINEAMENTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO

La svalutazione del principio del contraddittorio nella fase procedimentale, viene in parte giustificata dalla giurisprudenza sulla scorta del fatto che il contribuente, attraverso l'esercizio del diritto di difesa (art. 24 Cost.), avrebbe la possibilità di “recuperare” *nel giudizio* quella situazione di equilibrio e di “parità delle armi” con l'Amministrazione finanziaria

---

<sup>10</sup> Laddove autorevole dottrina rileva profili di discrezionalità. Per tutti M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, 1179 ss.; ID., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, I, 146 ss.

<sup>11</sup> *Cfr.* G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005, 244, che fa l'esempio della raccolta delle dichiarazioni dei terzi da parte dell'amministrazione, le quali non potranno essere confutate in giudizio per la preclusione di avvalersi della prova testimoniale nel rito tributario.

(art. 111 Cost.), negata nella fase amministrativa, in funzione di ineludibili esigenze pubblicistiche.

Occorre, allora, delineare la fisionomia del sistema di tutela giurisdizionale tributaria vigente nell'ordinamento italiano, rilevandone gli aspetti più problematici, a cominciare dalla composizione del giudice e dall'oggetto della giurisdizione tributaria, che, in un quadro di radicata e persistente *specialità*, rischiano di ridurlo ad un giudizio di "seconda categoria". Le esigenze di tutela dell'interesse erariale non possono prevalere a discapito della garanzia di un effettivo diritto di difesa, inteso come diritto fondamentale di adire il giudice naturale, indipendente ed imparziale, per valutare l'operato dell'Ufficio e, in caso di violazioni, per annullare il provvedimento da questi emesso.

### NATURA DEL GIUDICE TRIBUTARIO E COERENZA CON I PRINCIPI DI TERZIETÀ E IMPARZIALITÀ

La giurisdizione tributaria viene articolata in due gradi di giudizio di merito, rispettivamente affidata alle Commissioni tributarie Provinciali e alle Commissioni tributarie Regionali (D.lgs. n. 546 del 1992), con sede nei diversi capoluoghi.

L'ultimo mezzo di impugnazione ordinario è rappresentato dal giudizio avanti alla Suprema Corte di Cassazione (sezioni quinta e sesta) a cui è attribuito, con funzione *nomofilattica*, il giudizio di legittimità.

Ciascuna delle Commissioni è presieduta da un presidente ed è formata da una o più sezioni, articolata a sua volta in un presidente, un vicepresidente e almeno quattro giudici. Le funzioni di reclutamento, vigilanza e di ispezione sui giudici tributari è attribuita al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, organo di "autogoverno" che rimane in carica quattro anni. In analogia con quanto previsto per il Consiglio Superiore della magistratura (CSM), accanto agli undici componenti eletti dai giudici tributari, viene contemplata l'elezione di quattro componenti eletti dal Parlamento (due dalla Camera dei Deputati e due dal Senato della Repubblica).

L'attività ausiliaria viene garantita dagli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie, il cui personale è alle dipendenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Sebbene generalmente il presidente della Commissione sia un giudice togato proveniente da altre giurisdizioni, quella tributaria si presenta alla stregua di una magistratura onoraria, i cui membri (che prestano giuramento di fedeltà alla Repubblica italiana) non vengono selezionati attraverso un vero e proprio pubblico concorso volto ad attestarne la specifica preparazione in materia e il cui emolumento non corrisponde ad uno stipendio inerente ad un rapporto di pubblico impiego<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente...*, cit., 11 e 12, laddove considera le Commissioni tributarie «un monumento alla specialità ... un giudice non adeguatamente selezionato, non a tempo pieno, sostanzialmente non pagato e, per ciò stesso, talora oggettivamente esposto al pericolo di una giustizia di tipo sommario» e il loro mantenimento viene spiegato «con la scarsa considerazione da parte del potere politico dei diritti del contribuente».

La nomina del giudice, previa delibera del Consiglio di Presidenza, viene effettuata con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

La terzietà e imparzialità del giudice tributario vengono presidiati dagli istituti dell'*astensione* (art. 6, D.lgs. n. 542/1992) e dell'*incompatibilità* (art. 8 dello stesso decreto).

## **LA DISCIPLINA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

La disciplina del contenzioso tributario è essenzialmente contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992 (d'ora innanzi "decreto sul contenzioso tributario) e, per quanto da esso non disposto e con esso compatibili, dalle norme del codice di procedura civile (art.1, comma 2° del citato decreto).

Tale formula generale di rinvio dinamico attribuisce all'interprete il compito di stabilire, di volta in volta, se un istituto o una modifica alla disciplina del processo civile sia o meno applicabile anche in campo tributario. La recente riforma del processo civile, compiuta con la legge 18 giugno 2009, n. 69 (la quale ha modificato numerosi terminiprocessuali) *docet!*

## **CONFINI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA**

*In primis*, va osservato che il processo tributario si instaura per iniziativa (ricorso) del contribuente che abbia interesse ad agire (legittimazione attiva) per chiedere la condanna dell'ufficio al rimborso di un tributo non dovuto o l'annullamento di un atto impositivo emanato dall'Agenzia delle entrate (o dall'Agenzia del territorio o da quella delle dogane), dall'agente della riscossione o dall'ente locale. In mancanza di uno di questi soggetti come controparte (legittimazione passiva), non siamo in presenza di un contenzioso tributario.

Esaminando l'oggetto della giurisdizione tributaria, con gradualità il legislatore ha esteso la sfera di cognizione del giudice tributario estendendola a tutte le controversie aventi ad oggetto i "tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale", inclusi le sovrimposte, le addizionali, le sanzioni amministrative irrogate dall'Amministrazione finanziaria, gli interessi e ogni altro accessorio.

Al giudice tributario sono devolute anche le liti concernenti talune tipologie di prestazioni patrimoniali imposte, per le quali erano sorti dubbi in merito alla giurisdizione<sup>13</sup>, quali il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e idiritti sulle pubbliche affissioni.

Dall'evoluzione normativa possiamo dedurre una ripartizione della giurisdizione "per materia, connessa in modo imprescindibile alla "natura tributaria del rapporto

---

<sup>13</sup> *Cfr.* Corte costituzionale, sentenze 14 marzo 2008, n. 64 (sul canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche); 11 febbraio 2010, n. 39 (per le controversie sulla debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue).

giuridico”<sup>14</sup>. In caso di incertezza, spetterà alla Corte costituzionale esprimersi sulla natura tributaria o meno del prelievo.

Al giudice ordinario continuano ad essere attribuite soltanto le controversie relative agli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notifica della cartella di pagamento (art. 2 del decreto sul contenzioso tributario).

Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipenda la decisione della controversia rientrante nella propria giurisdizione, “fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”.

La definizione dei confini con la giurisdizione del giudice amministrativo è più complessa, potendo quest'ultimo essere chiamato a decidere controversie aventi natura fiscale relativi all'impugnazione di atti amministrativi, sia generali che individuali.

Le Commissioni tributarie, qualora ritengano illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, possono disapplicarlo, emettendo una pronuncia che avrà effetti *ex nunc* esclusivamente a favore del ricorrente. Quest'ultimo potrà, invece, chiedere al giudice amministrativo l'annullamento *ex tunc* e con valore *erga omnes* dell'atto amministrativo illegittimo.

Alla giurisdizione amministrativa spettano anche le controversie vertenti in materia di interesse legittimo, con l'impugnazione di atti derivanti dall'esercizio discrezionale di un potere dell'Amministrazione finanziaria (a titolo esemplificativo, i provvedimenti di rateizzazione del pagamento dei tributi, le liti inerenti al diniego di autotutela<sup>15</sup>).

Il difetto di giurisdizione del giudice tributario è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. Il regolamento preventivo di giurisdizione, disciplinato dall'art. 41, comma 1°, del codice di procedura civile si applica anche in materia tributaria.

## ATTI IMPUGNABILI

Il ricorso del contribuente può essere proposto avverso uno degli atti indicati dall'art.19 del decreto sul contenzioso tributario:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili (art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica

29 settembre 1973, n. 602, sulla riscossione delle imposte sui redditi);e-ter) il fermo di beni mobili registrati;

---

<sup>14</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenze 24 luglio 2009, n. 238; 8 maggio 2009, n. 141; 14 maggio 2008, n. 130; 14 marzo 2008, n. 64.

<sup>15</sup> Cfr. G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, 509 - 510.

- f) gli atti relativi alle operazioni catastali;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Quest'ultima disposizione di chiusura consente di interpretare tale lista non all'estregua di un *numerus clausus* di provvedimenti impugnabili, consentendo all'interprete, soprattutto alla luce della già descritta espansione dell'ambito della giurisdizione tributaria, di ricondurre alla categoria anche atti che, pur non avendo il *nomen iuris* specifico, svolgano la medesima funzione e gli stessi effetti sulla sfera giuridica del contribuente.

L'elenco deve, comunque, considerarsi tassativo. Gli atti diversi da quelli indicati, conseguentemente, non sono impugnabili autonomamente. Il legislatore specifica, inoltre, che ciascuno degli atti autonomamente impugnabili possa essere impugnato solo per "vizi propri". Soltanto la mancata notifica di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

## **LA COMPETENZA TERRITORIALE**

La competenza territoriale delle Commissioni tributarie provinciali è ancorata ad un criterio favorevole al Fisco, quello della sede dell'ente che ha emanato l'atto impugnato. Le Commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni di quelle provinciali che hanno sede nella loro circoscrizione.

## **OBBLIGATORIETÀ DELL'ASSISTENZA TECNICA**

Considerata l'intrinseca complessità della materia tributaria, quale corollario del diritto di difesa, l'art. 12 del decreto sul contenzioso tributario ha stabilito l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato nel processo, qualora il valore della lite sia pari o superiore ad euro 2.582,28. Il valore della controversia si determina tenuto conto del tributo accertato e richiesto, senza tener conto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate contestualmente nell'atto impugnato. In caso di controversie relative esclusivamente all'irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle stesse.

Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, purché iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri, i periti commerciali e i consulenti del lavoro, purché non dipendenti dalla pubblica amministrazione. Gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari sono abilitati soltanto in merito alle controversie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di

promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Gli spedizionieri doganali, infine, lo sono per le liti relative ai tributi gestiti dall'Agenzia delle dogane.

L'obbligo dell'assistenza tecnica viene meno per i soggetti in possesso delle qualifiche elencate, nonché nelle controversie di valore inferiore a quello precedentemente indicato, essendo comunque rimesso al presidente della Commissione, della sezione o del collegio il potere di ordinare alla parte ricorrente di munirsi di assistenza tecnica.

Ai non abbienti viene assicurata l'assistenza tecnica gratuita.

## LA PROCEDURA DI RECLAMO E MEDIAZIONE

Recentemente è stata introdotta una speciale procedura di reclamo e mediazione, quale condizione di procedibilità dell'azione per le liti concernenti atti emessi dall'Agenzia delle entrate e dal valore inferiore a ventimila euro (art. 17-*bis* del decreto sul contenzioso tributario, introdotto dall'art. 39, nono comma, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111). L'istituto si applica agli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

Chi intende proporre ricorso è tenuto *preliminarmente* a presentare reclamo entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, quale condizione di ammissibilità del ricorso medesimo (con esclusione della conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del decreto sul contenzioso). L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il reclamo deve essere presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali devono prevedere al proprio interno apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. In quanto compatibili a tale filtro di natura amministrativa, risultano applicabili le norme previste per la proposizione del ricorso con riferimento all'assistenza tecnica, all'oggetto, ai termini e alle modalità di presentazione.

Il reclamo può contenere una *motivata* proposta di *mediazione*, indicante la rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Decorso novanta giorni, senza che venga notificato l'accoglimento del reclamo o senza che la mediazione si realizzi, "il reclamo produce gli effetti del ricorso".

La finalità deflattiva del contenzioso perseguita dall'istituto in esame si evince dalla possibilità per l'ufficio di formulare una diversa proposta di mediazione rispetto a quella indirizzatagli dal ricorrente, "avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa", elementi questi ultimi che richiamano altri importanti strumenti di prevenzione delle liti tributarie (l'esercizio del potere di autotutela e la conciliazione giudiziale).

## TERMINI, CONTENUTO E PROPOSIZIONE DEL RICORSO

Il processo viene introdotto con ricorso alla Commissione tributaria provinciale, a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato.

Il ricorso deve contenere l'indicazione:

- a) della Commissione tributaria cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
- c) della controparte nei confronti della quale il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda (c.d. *petitum*);
- e) dei motivi (c.d. *causa peterndi*)

Il ricorso deve, altresì, essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione del relativo incarico.

Ove manchi o sia del tutto incerta una delle indicazioni citate il ricorso è inammissibile, fatta eccezione per l'indicazione del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata.

Il ricorso è proposto mediante notifica alla parte resistente.

### **COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE E DELLA PARTE RESISTENTE**

A pena di inammissibilità, il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso<sup>16</sup>, deve depositare presso la segreteria del giudice adito (o trasmettere a mezzoposta) l'originale o la copia del ricorso notificato e il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, ed eventuali documenti che intende produrre.

L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche a seguito della costituzione della parte resistente.

La parte resistente si costituisce in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, mediante deposito presso la segreteria della Commissione adita del proprio fascicolo contenente le *controdeduzioni* in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti che intende comunicare.

Le controdeduzioni illustrano le difese della controparte, prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indicando le prove di cui intende valersi, "proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa".

L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del giudice, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito stesso.

Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni *liberi* prima della data di trattazione. Ciascuna delle parti può, inoltre, fino a dieci giorni *liberi* prima di tale data, depositare memorie illustrative. Solo in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni *liberi* prima della data della camera di consiglio.

---

<sup>16</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenza 6 dicembre 2002, n. 520, laddove ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 22, primo e secondo comma, nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.

## **TRATTAZIONE DELLA CONTROVERSIA E PRONUNCIA DELLA SENTENZA**

La trattazione avviene in camera di consiglio o con la discussione in pubblica udienza.

La sentenza viene pronunciata in nome del popolo italiano ed è “intestata alla Repubblica italiana”.

2. La sentenza deve contenere:

- 1) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- 3) le richieste delle parti;
- 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
- 5) il dispositivo;
- 6) la data della deliberazione e la sottoscrizione del presidente e dell'estensore

## **SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO**

Se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, il ricorrente può chiedere al giudice adito di primo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso, con istanza motivata, proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria.

Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione facendone dare comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

In caso di eccezionale urgenza il presidente, “previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio”.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.

Una disciplina particolare *ad hoc* è dettata per la sospensione degli atti volti al recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegali o incompatibili con la normativa dell'Unione europea (art. 47-*bis* del decreto sul contenzioso tributario).

## **NATURA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: GIUDIZIO DI “IMPUGNAZIONE-ANNULLAMENTO” O DI “IMPUGNAZIONE-MERITO”**

Secondo il modello impugnatorio<sup>17</sup>, l'oggetto del processo tributario (*id est* il campo di ricerca della “verità”) viene circoscritto al controllo di legittimità formale e sostanziale dell'atto impugnato, nei limiti dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (enunciati e

---

<sup>17</sup> Sulla ricostruzione del processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento si v. per tutti C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984 e F. Tesauro, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1988, I, 401 e ss. *ID.*, *Processo tributario*, in Digesto, IV ed., sez. comm., Torino, 1994. Per la tesi di un giudizio di impugnazione – merito, si v. P. Russo, *Contenzioso tributario*, in Digesto IV ed., sez. comm., Torino, 1989; *ID.*, *Processo tributario*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, 771 e F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2003, 11 e ss..

portati dall'ufficio a conoscenza del contribuente nella motivazione dell'atto) e delle contestazioni sollevate dal ricorrente con i motivi dedotti nel ricorso introduttivo di primo grado.

Il ruolo del giudice, quale soggetto terzo ed imparziale, nell'attività probatoria ha carattere del tutto eccezionale, dovendo porre a fondamento della propria decisione soltanto le prove ritualmente e tempestivamente proposte dalle parti<sup>18</sup>.

Con riferimento al comma 3° dell'art. 7 (oggi abrogato) che attribuiva alle Commissioni Tributarie la facoltà di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, la giurisprudenza ha rilevato la sua natura di "norma eccezionale che non può essere utilizzata come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti", dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio, salvo che sia impossibile o sommamente difficile esercitarlo<sup>19</sup>. Il giudice tributario può, comunque, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., "su istanza di parte, ... ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo". La Corte costituzionale ha chiarito che l'esigenza dell'istanza di parte è del tutto conforme al carattere dispositivo del processo tributario, al fine di evitare che l'attività del giudice supplisca in qualsivoglia misura a quella della parte inerte<sup>20</sup>.

Sebbene gravi sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, l'assolvimento dell'onere della prova, "qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento", l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione ex art. 7, comma 3°, della legge sul processo tributario "si

---

<sup>18</sup> Cfr. F. Tesaurò, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in Riv. dir. fin. e Sc. delle finanze, 1978, II, 214.

Fermo il carattere dispositivo per quel che concerne l'individuazione e la delimitazione dei fatti oggetto del giudizio, per la tesi volta ad affermare connotati inquisitori sul versante della ricerca della prova dei fatti allegati, C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in Dir. e Prat. Trib., I, 1996, 1118 e ss.; ID., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in Riv. trimestrale di dir. e proc. civile, 1985, 906 e ss.; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in Boll. Trib., 1993, 970 e ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario- Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 163 e ss.. Secondo tale impostazione il giudice tributario sarebbe libero di attivare i propri poteri officiosi per acquisire elementi probatori sui fatti dedotti dalle parti, anche qualora la parte onerata abbia colpevolmente omissso la produzione di una prova che le spettava.

Sul tema si v. anche A. Giovannini, *La nozione di imprenditore*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (a cura di F. Tesaurò), Torino, 1994, secondo il quale il processo tributario è informato, in ordine all'allegazione dei fatti, al principio dispositivo, ma si ispira al principio inquisitorio in ordine alla prova degli stessi. La dottrina e la giurisprudenza maggioritaria seguendo tale orientamento, circoscrivono l'intervento giudiziale al ricorrere dei due requisiti della necessità della prova ai fini decisori e dell'assenza di colpa in capo alla parte su cui incombeva l'onere di produrla, in deroga alla regola di distribuzione dell'onere della prova sancita nell'art. 2697 c.c.

<sup>19</sup> Si v. *ex multis*, Cass. 10 novembre 2000, n. 14624; Cass. 7 febbraio 2001, n. 1701; Cass. 25 maggio 2002, n. 7678; Cass., 28 ottobre 2003 n. 16161; Cass. 8439/2004; Cass., 11 gennaio 2006 n. 366; Cass. 26 febbraio 2009, n. 4590; Cass. 9 giugno 2009, n. 13201.

<sup>20</sup> Cfr. Corte cost. n. 109 del 2007.

configura come un dovere, il cui mancato assolvimento deve essere compiutamente motivato”<sup>21</sup>.

Osserva in modo del tutto condivisibile il Prof. F. Tesauro che lo schema dell’*impugnazione-merito*, acquista consenso qualora non sia volto in contrapposizione alla formula “*impugnazione-annullamento*”, ma serva, a sua volta, a spiegare che, al fine di accertare la legittimità o illegittimità dell’atto, sia in senso formale che sostanziale, il giudice conosce della obbligazione tributaria e, di conseguenza, assume una decisione sul suo annullamento.

## **APPELLO**

Avverso la sentenza emessa dalla Commissione provinciale può essere proposto appello alla Commissione regionale competente, entro sessanta giorni dalla notificazione ad istanza di parte.

Il ricorso in appello, a pena di inammissibilità deve essere sottoscritto e contenere l’indicazione della Commissione tributaria a cui è diretto, dell’appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l’esposizione sommaria dei fatti, l’oggetto della domanda ed i motivi specifici dell’impugnazione.

L’appellato si costituisce depositando le proprie controdeduzioni, potendo proporre appello incidentale.

Le questioni e le eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado, che non sono specificamente riproposte in appello, s’intendono rinunciate.

Nel giudizio d’appello non possono proporsi domande nuove e, qualora proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d’ufficio. Possono solamente essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

Coerentemente non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anched’ufficio.

Il giudice d’appello non può disporre nuove prove, “salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”.

Le parti possono produrre nuovi documenti.

Nel procedimento d’appello si applicano, in quanto compatibili, le norme dettate per il procedimento di primo grado.

## **I PRINCIPI del “GIUSTO PROCESSO” TRIBUTARIO e il DIVIETO di PROVATESTIMONIALE**

### **Il divieto di prova testimoniale**

---

<sup>21</sup> Cfr. Cass. civ. sez. V, , 19 gennaio 2010, n. 725. Si v. anche Cass. 30 dicembre 2010, n. 26424, Cass. n. 8439/2004 e n. 7129/2003.

L'art. 7, comma 4°, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 sancisce un netto divieto<sup>22</sup> della prova testimoniale, orale, formata *nel processo*, nel rispetto di una rigida ritualità (formulazione di specifici capitoli, giuramento dei testi *etc.*), ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno. Il divieto<sup>23</sup> mostra la generale sfiducia del legislatore verso tale mezzo di prova. Sotto il profilo formale, in considerazione della struttura essenzialmente documentale del rito tributario e, quindi, del timore di rallentamenti nello svolgimento del procedimento e diffidenza, nella *sostanza*, per i rischi di testimonianze false o, comunque, compiacenti, nonché di deformazione anche involontaria della ricostruzione della verità dei fatti, in ragione dello sforzo di ricordare eventi passati.

In merito alla ragionevolezza e alla legittimità del divieto assoluto di prova testimoniale sancito dal legislatore italiano, occorre chiedersi se la tutela effettiva del diritto di difesa sancito nell'art. 24 Cost. possa essere compromessa ove, anche per la dimostrazione di fatti non economicamente rilevanti, in ragione dell'impossibilità di fornire *aliunde* in giudizio la prova di una specifica circostanza di fatto, il ricorso alla prova testimoniale rappresenti l'unico mezzo esperibile per contrastare la pretesa tributaria, in tutto o in parte.

Altro rilevante profilo riguarda il principio della "parità delle armi" processuali, corollario del principio del giusto processo (art. 111 Cost.), con riferimento all'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria delle dichiarazioni dei terzi, raccolte in sede procedimentale al di fuori e prima del processo.

## Il principio della "parità delle armi" processuali

La Corte costituzionale<sup>24</sup> ha più volte negato l'incostituzionalità del divieto della prova testimoniale, questione sollevata con riferimento ai principi di uguaglianza, di difesa e

---

<sup>22</sup> La norma stabilisce espressamente che: "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".

<sup>23</sup> In dottrina, avverso il mantenimento del divieto di cui all'art. 7 del decreto sul contenzioso tributario, senza pretesa di esaustività, si rinvia a Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Milano, 1942, *ID.*, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1983, I, 1630; G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005; Manzoni, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Fir. Trib.*, 2001, 1095; A. Marcheselli, *L'indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 22, 2010, 1776 e ss.; *ID.*, *Asimmetrie nel diritto alla "prova" tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. Trib.*, 2007; *ID.*, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, II; S. Muleo, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1989 e ss.; Pistolesi, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2007, 2360 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000, 568 e ss.; *ID.*, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. E Sc. delle Finanze*, 1989; Schiavolin, *Le prove, in Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesaurò, Milano, 1988, 507 e ss. e Moschetti G., *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1999, II, 18 e ss., anche con riguardo al profilo della violazione del principio di capacità contributiva.

<sup>24</sup> Si v. Corte cost., ordinanze 10 dicembre 1987, n. 506; 23 febbraio 1989, n. 76; 10 gennaio 1991, n.6; 8 luglio 1992, n.328 e sentenze nn. 18 del 2000 e 314 del 2001.

Anche la Corte dei diritti dell'uomo di Strasburgo nel celebre caso *Ferrazzini*, ha invocato la spiccata *specialità* a livello sostanziale del rapporto giuridico obbligazionario d'imposta per negare l'applicabilità, in via generale, delle norme CEDU alla materia fiscale.

del giusto processo, sanciti negli artt. 3, 24, 111 Cost., rilevando che non sussiste una regola di rango costituzionale che imponga l'uniformità di rito tra le diverse tipologie di processo. Il legislatore è ritenuto libero di stabilire regole diverse, anche con riferimento al novero dei mezzi di prova ammissibili, in funzione delle peculiari caratteristiche e tradizioni delle singole giurisdizioni. Il divieto di prova testimoniale sarebbe, pertanto, giustificato dalla spiccata specialità del contenzioso tributario, avente carattere scritto e documentale, a sua volta connessa alla natura del rapportogiuridico oggetto del giudizio.

Il divieto di prova testimoniale, rileva, infine, la Corte, non contrasta con il principio della "parità delle armi" processuali (artt. 3 e 24 Cost.), in quanto le dichiarazioni dei terzi raccolte nella fase procedimentale dall'Amministrazione finanziaria hanno, hanno valore meramente indiziario e non di prova<sup>25</sup>. Costituiscono, pertanto, argomenti di prova liberamente valutabili dal giudice tributario, non essendo idonei *di per se* a costituire il fondamento della decisione<sup>26</sup>.

Le dichiarazioni dei terzi possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria, ad esempio, per contestare l'esistenza di redditi non dichiarati (in tutto o in parte), a prescindere dal fatto che il maggior reddito non risulti dalle scritture contabili<sup>27</sup>, o per ricostruire il volume d'affari nell'IVA. Le dichiarazioni assurgono ad elementi di prova e, qualora rivestano i requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729

---

<sup>25</sup> In dottrina, si registra un diversificato ventaglio di posizioni sull'utilizzabilità e sul valore delle dichiarazioni prodotte in forma documentale. Accanto a chi condivide le conclusioni a cui giunge la Corte costituzionale, si ravvisano posizioni contrarie ad attribuire alle suddette dichiarazioni il valore probatorio attenuato tipico degli indizi o degli argomenti di prova, riconoscendovi, invece, il valore di prova piena. Sarebbero, pertanto, sufficienti a fondare da sole il convincimento del giudice, soprattutto ove siano molteplici e tutte concordanti a favore della pretesa elaborata dall'amministrazione (così, Menti, *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, II, 956 e ss.; A. Marcheselli, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *diritto e Pratica Tributaria*, 2003, 443 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000, 568 e ss.).

Altri, infine, destituiscono tali dichiarazioni di qualsivoglia valore probatorio (*cf.* Moschetti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, 36).

In giurisprudenza, da ultimo v. Corte di Cassazione, sentenza, 2 ottobre 2013, n. 22519.

<sup>26</sup> Le informazioni rese da terzi e immesse nei processi verbali di constatazione della Guardia di finanza secondo la giurisprudenza acquisirebbero valore di prova documentale, col rango di atto pubblico, in ordine al fatto storico che sono state rilasciate, mentre, con riguardo al loro contenuto, quello di elementi indiziari non sufficienti da soli a comprovare i fatti esposti, potendo soltanto fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato "*aliunde*" in sede di procedimento tributario. *Ex plurimis*, Cass., n. 10855/1994; nn.15538, 4269, 3526 e 903 del 2002; n. 11994 del 2003; nn. 24200, 14228 del 2006; n. 20353 del 2007; nn. 22443, 22210, 10261 del 2008 e nn. 20634, 14290, 7153 e 3569 del 2009. La Corte costituzionale (v. sentenza n. 18 del 2000) ha escluso che la limitazione probatoria sancita nell'art. 7, comma 4°, comporti l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni dei terzi eventualmente raccolte in sede procedimentale dall'amministrazione finanziaria. Dette dichiarazioni, rese *al di fuori e prima* dell'instaurazione del contenzioso, senza il rispetto delle formalità tipiche della prova testimoniale, ha rilevato la Corte, non sono, infatti, ad essa equiparabili. Non verrebbe, pertanto, violato il principio della "parità delle armi" processuali; il valore meramente indiziario consente loro soltanto di concorrere a formare il convincimento del giudice.

<sup>27</sup> Queste ultime fanno, infatti, prova avverso l'imprenditore e non a suo favore (art. 2709 c.c.), fatta salva l'eccezione stabilita dal successivo art. 2710 c.c.

c.c., danno luogo a presunzioni semplici ai sensi degli artt. 39 del D.P.R. n. 600/1973 e 54 del D.P.R. n. 633/1972<sup>28</sup>.

Anche il contribuente<sup>29</sup> può avvalersi di dichiarazioni rese da soggetti terzi al di fuori della sede processuale, con l'attribuzione dello stesso valore probatorio.

Sul piano concreto è, tuttavia, indubbio che, mentre l'ingresso nel circuito del processo delle dichiarazioni dei terzi utilizzate dall'Amministrazione finanziaria sarà reso agevole dalla loro immissione nei verbali e negli altri documenti redatti da pubblici ufficiali (e confluiti in modo diretto o *per relationem* all'interno degli atti impositivi), quelle utilizzabili dal contribuente dovrebbero essere veicolate attraverso strumenti come l'atto notorio, la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio (o di notorietà) o la perizia giurata circa stati, qualità personali o fatti a sé favorevoli di diretta conoscenza del terzo, la cui ammissibilità è, tuttavia, incerta in giurisprudenza<sup>30</sup> e la cui acquisizione<sup>31</sup> non è sorretta dall'attribuzione di uno specifico potere.

Altro importante profilo attiene alle conseguenze dell'eventuale contestazione del contenuto delle dichiarazioni rese dai terzi. La Corte costituzionale nella pronuncia n. 18/2000, ove il contribuente contesti la loro veridicità e il giudice tributario non ritenga

---

<sup>28</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 5851 del 2011; n. 3573 del 2010, n. 16845 del 2008, n. 9402 del 2007 e n. 4472 del 2003.

<sup>29</sup> Cfr. Corte di Cassazione, n. 4269 del 2002; n. 4423 del 2003, nn. 16032 e 16033 del 2005; n. 11221 del 2007 e n. 5746 del 2009.

<sup>30</sup> In campo tributario, la Suprema Corte di Cassazione non ha esitato a dichiarare priva di efficacia probatoria in sede giudiziale la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ravvisandone un "ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario, eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale, un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo". Cfr. Cass., sentenze 15 gennaio 2007, n. 703 e 17 giugno 2008, n. 16348. Tale assunto è chiaramente contrario alla lezione della Corte costituzionale. Le dichiarazioni dei terzi, sia quelle utilizzate dall'ufficio che quelle utilizzabili dal contribuente, non hanno, infatti, nulla a che vedere con la prova testimoniale. Quest'ultima, a differenza delle prime, si forma necessariamente *nel* processo, prevede la garanzia della *cross-examination* ed è assistita da una solenne e formale procedura. Per una sua confutazione si rinvia per tutti a M. Fanni, *Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1361 e ss.; Muleo,

*Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1989 e ss. Si v. anche Besso, *Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà*, in *Riv. Dir. Process.*, 2000; Magnone Cavatorta, in tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario, in *Riv. Giur. Trib.*, 2000.

Lo stesso Giudice di legittimità ha ammesso a favore del contribuente, in virtù dei principi del giusto processo (art. 111 cost.), con particolare riguardo al principio della "parità delle armi" processuali, la possibilità di introdurre in giudizio dichiarazioni *extra*-giudiziali del terzo a proprio favore, verbalizzate in atti notori o in dichiarazioni sostitutive di atti notori, aventi valore indiziario. Cfr. Cass., n. 4269 del 2002; Cass., n. 4423 e 5957 del 2003; Cass., n. 10261 del 2008.

<sup>31</sup> Sulla non equivalenza tra il potere di acquisire informazioni da terzi in sede procedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria e la mera possibilità di produrre in giudizio contro-dichiarazioni scritte di terzi da parte del contribuente v. L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento...*, *cit.*, 295 – 298. L'Autore rileva in modo del tutto condivisibile che, a fronte del potere autoritativo dell'Ufficio di "raccolgere le informazioni, potere che ha anche il giudice nell'escutere il testimone", il contribuente non può opporsi al rifiuto del terzo di rilasciare dichiarazioni. Ne consegue, da una parte che "solo la prova testimoniale fornita in giudizio previa convocazione del giudice e non la produzione di dichiarazioni scritte, costituisce l'esatto equivalente in giudizio del potere degli uffici di raccogliere informazioni presso terzi" e, dall'altra, che "le norme sui poteri istruttori e quelle sull'accertamento che le richiamano debbano essere interpretate nel senso che le mere informazioni non siano utilizzabili da sole per fondare l'accertamento, ma solo unitamente a dati documentali", pena la loro incostituzionalità.

che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dalle dichiarazioni dei terzi, attribuisce a quest'ultimo il *potere – dovere* di avvalersi dei poteri inquisitori riconosciutigli dal 1° comma dell'art. 7, rinnovando o integrando eventualmente, sulla base delle indicazioni delle parti e salva la garanzia dell'imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'ufficio.

Con riguardo all'attendibilità delle dichiarazioni rese da terzi nel corso del procedimento, attenta dottrina distingue, in modo condivisibile, tra soggetti qualificati (quali quelli previsti dagli artt. 32, n. 5 del D.P.R. n. 600/1973 e 51, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972, in materia dei controlli sulle imposte sui redditi e sull'IVA) e "qualsiasi soggetto", quale un consumatore, il quale nella maggior parte dei casi non sarà in grado di suffragare in modo documentale le sue affermazioni, non essendo tenuto per legge alla conservazione della documentazione fiscale eventualmente rilasciata dal soggetto controllato.

Sebbene sia condivisibile rilevare la mancata esigenza della creazione di un *diritto processuale comune*, deve, tuttavia, considerarsi che talune preclusioni probatorie rischiano di conculcare i principi costituzionali sanciti negli artt. 24 e 111 della Costituzione, incidendo, inoltre, a livello sostanziale sul *giusto ed eguale* riparto del carico tributario (principi di uguaglianza e di capacità contributiva *ex artt. 3 e 53 Cost.*).

## Le Aperture Della Giurisprudenza Di Legittimità Alla Prova Testimoniale

La giurisprudenza di legittimità non ha mancato di concedere qualche apertura all'ammissibilità della prova per testi all'interno del processo tributario, ove l'onere della prova non possa altrimenti essere adempiuto.

In materia di imposta sul valore aggiunto<sup>32</sup>, ad esempio, il contribuente è stato ammesso alla prova per testimoni ove il suo diritto di detrazione non possa essere provato altrimenti, sempre che dimostri di versare "nell'incolpevole impossibilità" di produrre la documentazione necessaria (nel caso di specie a causa di un furto) e di non essere nelle condizioni, per fatti a lui non imputabili, neppure di ricostruirla, attraverso, ad esempio, la copia delle fatture presso i fornitori.

---

<sup>32</sup> Per il caso di furto della documentazione *cf.* Cass., sentenze n. 13605 del 2003; n. 21233 del 2006; n. 9610 del 2008; n. 25713 del 2009; n. 1650 del 2010 e n. 20025 del 2010. Per quello di incolpevole smarrimento della contabilità, Cass., sentenze nn. 12201 del 2008 e n. 25713 del 2009. Per la distruzione a causa di incendio, Cass., sent. n. 10174 del 1995.

Accomunati dall'incolpevole impossibilità del contribuente di provare altrimenti l'infondatezza della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, a causa del verificarsi di un caso fortuito, analogamente, in quanto a imprevedibilità ed incapacità di resistenza, alla fattispecie di forza maggiore, esimente tipizzata nella disciplina delle sanzioni tributarie amministrative (art. 6, comma 5°, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Sul contribuente graverà comunque l'onere di dimostrare che l'evento dannoso è stato del tutto impreveduto ed estraneo alla propria volontà, verificatosi per causa di forza maggiore. Occorre evidentemente prevenire i rischi di simulazione di incidenti apparentemente del tutto fortuiti...col proliferare di furti e fenomeni di autocombustione!

Si v. da ultimo Cass., sent. 7 ottobre 2011, n. 20580, laddove la Corte, in caso di furto o smarrimento della contabilità ha stabilito che la dimostrazione degli acquisti, ai fini della detrazione dell'IVA, spetta al contribuente, che deve attivarsi mediante l'acquisizione di copia delle fatture dei propri fornitori.

*Cfr.* Cass. penale, sent. 4 ottobre 2011, n. 35867, laddove si afferma che il professionista che perde i documenti contabili del proprio cliente possa essere chiamato in sede penale, a rispondere dell'eventuale reato tributario ove venga provato il dolo specifico dell'evasione.

Occorre precisare che, trattandosi di imposta sul valore aggiunto, la negazione *toutcourt* del diritto di detrazione configurerebbe una palese e grave violazione deiprincipi dell'Unione europea di neutralità, di non discriminazione e di proporzionalità. La Corte di Cassazione fonda tali aperture sull'art. 2724, n. 3, c.c.<sup>33</sup>. Il contribuente vittima dell'evento straordinario e fortuito non viene per questo esentato dall'onere diprovare il suo diritto a detrarre l'IVA corrisposta ai propri fornitori, ma viene“*autorizzato*” a ricorrere alla “prova per testimoni o *per presunzioni* (enfasi aggiunta),in deroga ai limiti per essa stabiliti”. Alla medesima conclusione giunge la Corte<sup>34</sup>, nelcaso di un contribuente che versa nell'incolpevole impossibilità di produrredocumentazione contabile (in quanto andata distrutta durante un incendio) come prova contraria dell'accertamento induttivo effettuato dall'ufficio sulla base dell'erisultanze dei movimenti bancari del suo conto corrente.

La citata giurisprudenza, tuttavia, si è avventurata in interpretazioni forzate, estendendo istituti civilistici alla materia tributaria, sforzi resi necessari dall'assenza di un intervento *ad hoc* del legislatore nella materia processuale tributaria. Resta, però, la formulazione di una netta preclusione della prova testimoniale senza eccezione alcuna, sullo sfondo, l'innegabile diversità ontologica tra obbligazionetributaria e obbligazione civile.

Non si comprende, ad esempio, l'equiparazione tra prova testimoniale e quella per presunzioni. A quali presunzioni potrebbe fare ricorso, infatti, il contribuente per dimostrare i suoi diritti e, quindi, opporsi alla pretesa impositiva dell'ufficio? In generale, sono gli atti di accertamento a trovare fondamento sull'utilizzo delle presunzioni legali relative (*iuris tantum*). Il contribuente potrà avvalersi soltanto delle c.d. presunzioni semplici, il cui nesso di inferenza tra fatto noto e fatto ignoto da dimostrare si fonda sull'*id quod plerunque accidit* e che l'art. 2729 c.c. lascia alla prudente valutazione del giudice, “il quale non deve ammettere che presunzionigravi, precise e concordanti”<sup>35</sup>. Le presunzioni semplici, tuttavia, ai sensi dell'art. 2729, 2° comma c.c., “non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”.

L'art. 2724 invocato dalla citata giurisprudenza di legittimità reca la significativa rubrica “Eccezioni al divieto di prova testimoniale” e riguarda tre sole ipotesi che, considerando il tenore derogatorio e speciale della norma, sono da intendere in modo tassativo, non suscettibili di interpretazione analogica o estensiva. La prima ipotesi riguarda la presenza di un “principio di prova per iscritto....che faccia apparire *verosimile* (enfasi aggiunta) il fatto allegato”. Tale fattispecie relega la prova testimoniale ad un ruolo meramente integrativo rispetto alla presenza, reputata comunque necessaria, di una prova di tipo documentale. La seconda riguarda il contraente che “è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova

---

<sup>33</sup> L'art. 2724, comma 3°, c.c. ammette la prova testimoniale “quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova”.

<sup>34</sup> Cfr. Cass., sentenza n. 587 del 2010.

<sup>35</sup> Soltanto l'amministrazione finanziaria può avvalersi di presunzioni prive dei suddetti requisiti, ricorrendone i presupposti, ad esempio, ai sensi degli artt. 39, comma 2°, e 41, comma 2°. Per tutti, R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento*, Giuffrè, 1988 e A. Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

scritta” e la terza ed ultima, a cui fa riferimento la Corte di Cassazione nella giurisprudenza riportata, riguarda appunto il contraente che senza colpa abbia perduto i documenti che gli fornivano le prove.

Sebbene quest’ultima ipotesi abbia una portata più ampia rispetto alle precedenti, come dimostra il fatto che il successivo art. 2725 c.c. ammette la prova testimoniale nel caso in cui è richiesta la prova in forma documentale o sulla base di disposizioni di legge o della stessa volontà contrattuale, solo ove ne ricorrano gli estremi, la sua applicabilità alla materia tributaria è quantomeno discutibile.

Una soluzione prospettabile potrebbe essere quella di ammettere in via legislativa l’ingresso della prova testimoniale almeno in tutte quelle ipotesi limite, valutabili non in astratto ma in concreto, caso per caso, in cui per il contribuente non fosse possibile, per fatto a lui non imputabile neppure a titolo di colpa, la ricostruzione documentale della prova. Ciò soprattutto per i tributi oggetto del processo di armonizzazione europea<sup>36</sup>, nei casi in cui la prova documentale sia divenuta impraticabile, oppure recuperabile soltanto ad un costo elevato e in ogni caso sproporzionato, sia in termini monetari che gestionali. Si pensi alla quantità particolarmente elevata di fornitori e di clienti, in parte magari residenti all’estero, da contattare per acquisire le copie delle fatture emesse e ricevute, oppure, al caso di dati fiscalmente rilevanti salvati all’interno dell’*hard-disk* di un *computer* danneggiato dall’evento calamitoso, ma suscettibile ancora di essere recuperato, sebbene soltanto a seguito di una costosissima perizia da parte di uno specialista.

Facendo leva sulla natura di “tributo comunitario”, ad esempio, dell’imposta sul valore aggiunto<sup>37</sup>, sarebbe invocabile la prevalenza dei principi dell’Unione europea per giungere, *de iure condito*, alla disapplicazione del divieto di prova testimoniale.

Con riferimento alle imposte dirette, il richiamo al diritto dell’Unione europea andrebbe fatto, invece, caso per caso, ai principi di matrice giurisprudenziale di non discriminazione e di non restrizione<sup>38</sup>.

## **I principi europei**

---

<sup>36</sup> Oltre all’IVA, *mutatis mutandis*, analoghe considerazioni in tema di impossibilità di produrre la documentazione comprovante un minor debito d’imposta, dovrebbero riguardare altri tributi la cui disciplina è determinata dal diritto dell’Unione europea, come le accise e i dazi doganali.

<sup>37</sup> Nel senso che la sua disciplina è sottoposta ad un intenso processo di armonizzazione in sede comunitaria, con riferimento a tutti i suoi elementi fondamentali. Le restrizioni al diritto di rivalsa e di detrazione, in quanto strumenti necessari per garantire la neutralità del prelievo, sono considerate in via di principio incompatibili con il sistema comune dell’IVA. Emblematico, al riguardo, l’intervento della Corte di Giustizia (causa C- 228/05) in merito alle limitazioni poste dal sistema tributario italiano alla detraibilità del tributo per l’acquisto di auto aziendali ad uso promiscuo.

<sup>38</sup> Sui quali sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell’Unione europea*, Giuffrè, Milano, 2005.

Nell'ambito di un affermato pluralismo giuridico e del c.d. *multilevel constitutionalism*<sup>39</sup>, all'elaborazione dei principi del "giusto procedimento" e del "giusto processo" tributario offrono un grande contributo le regole elaborate a livello comunitario e internazionale, con particolare rilevanza della giurisprudenza della corte di Giustizia dell'Unione europea e della Corte europea dei diritti dell'Uomo di Strasburgo.

## I principi dell'Unione europea

La creazione di un "*diritto costituzionale comune*", lungi dal segnare la *disfatta* del diritto nazionale, costituisce espressione del fisiologico sviluppo del processo di integrazione dell'Unione europea che ammette in molte materie una "sovranità condivisa", sulla base del principio di sussidiarietà. Per attenuare i timori suscitati dal *deficit* democratico, ancora evidente nei meccanismi decisionali europei e dalle *asimmetrie* riscontrabili all'interno della "*tavola dei valori costituzionali*" nazionali, può essere utile osservare che la creazione di principi fondamentali sovranazionali

---

<sup>39</sup> Il concetto di "costituzionalismo multilivello" è stato elaborato da I. Pernice, *Multilevel Constitutionalism and the Treaty of Amsterdam: European Constitution-Making Revisited?*, in Comm. Mark. Law Rev., 1999, 703, quando, all'indomani del Trattato di Amsterdam era in corso il dibattito tra Dieter Grimm e Jurgen Habermas sul bisogno o meno di una Costituzione nell'ambito dell'Unione europea (cfr. Grimm D., *Does Europe Need a Constitution?* e Habermas J., *Remarks on Dieter Grimm's Does Europe Need a Constitution?*, in ELJ, 1995, 282). Pernice definì "irrelevante" la disputa, considerato che, come osservava, l'Unione ha già una *multilevel Constitution*, vale a dire "a constitution made up of the constitutions of the Member States bound together by a complementary constitutional body consisting of the European Treaties".

Sul tema si v. anche C. Pinelli, *Spunti di riflessione per un approfondimento del rapporto tra multilevel constitutionalism e principi fondativi degli ordinamenti sopranazionali*, in P. Bilancia (a cura di), *Federalismi e integrazioni sopranazionali nell'arena della globalizzazione: Unione europea e Mercosur*, Milano, Giuffrè, 2006, secondo il quale Pernice, valorizzando le novità introdotte dal Trattato di Amsterdam in materia di cittadinanza europea "in una ricerca volta a dimostrare che l'integrazione europea ha effettivamente superato lo stadio dell'organizzazione internazionale ed ha raggiunto quello di un ordinamento costituzionale... confuta la tesi secondo cui una costituzione non sarebbe pensabile al di fuori dello Stato, richiamando le tesi di Heller dello Stato come strumento di auto-organizzazione della società, e di Habermas sulla necessaria derivazione dell'autorità dello Stato dalla Costituzione: se così è, ne inferisce, è possibile ritenere che il pubblico potere venga assegnato a più livelli di organizzazione politica".

L'espressione "*multilevel constitutionalism*" ha avuto, in seguito, grande successo tra gli studiosi del diritto costituzionale, perché consente di sintetizzare la rivoluzione copernicana intervenuta nell'assetto delle fonti del diritto, in ragione dei processi di integrazione tra ordinamenti nazionali, internazionale e comunitario, tenendo in considerazione la moltiplicazione dei sistemi giuridici al loro interno, con riferimento a quelli regionali e locali.

La proliferazione di fonti normative, fenomeno ascrivibile all'epoca moderna, implica l'esistenza di una grande e variegata gamma di norme giuridiche "concorrenti" tra loro, comportando un onere interpretativo sistematico e teleologico spesso gravoso per il giurista. Piuttosto che ad un rigido dualismo tra norme interne ed internazionali si assiste ad una profonda integrazione tra le stesse, implicando l'adattamento delle prime alle seconde. Tale fenomeno è stato descritto con l'espressione *ordinamenti giuridici "porosi"*. Sul tema si v. F. Viola e G. Zaccaria, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, Bari, 1999, 394 e F. Modugno, *Pluralità degli ordinamenti*, in Enc. Dir., XXXIV, Milano, 1985, I.

si realizza sulla base (e non a prescindere) del pluralismo culturale e giuridico collegato alle stesse tradizioni costituzionali degli Stati membri<sup>40</sup>.

L'art.6 del Trattato sull'Unione europea, dopo aver riconosciuto, al primo comma, "lo stesso valore giuridico dei trattati" alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, accoglie, col rango di "principi generali"<sup>41</sup>, i diritti fondamentali della

---

<sup>40</sup> Per un'esauritiva rassegna dei principi fondamentali in materia tributaria accolti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, da ultimo L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea – Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Op. cit., 19 e ss.

Fra questi vanno annoverati il principio di difesa, originariamente circoscritto all'ambito giurisdizionale e, successivamente, esteso anche al contraddittorio nella fase amministrativa, inteso quale diritto del soggetto di prospettare preventivamente le proprie ragioni rispetto allo svolgimento del procedimento (v. Corte di Giustizia, sent. 4 luglio 1963, causa 32/62; sent. 14 luglio 1972, causa 55/69, *Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione*; sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint association*, causa C-17/74; sent. 9 novembre 1983, causa C-322/81; sent. 20 giugno 1985, causa C-141/84; sent. 21 settembre 1989, *Hochst*, cause riunite 46/87 e 227/88; sent. 29 giugno 1994, causa C-135/92, *Fiskano/Commissione*; sent. 13 dicembre 2007, cause riunite C-439/05 e C-454/05, *Land Oberösterreich e Austria/Commissione*; 12 dicembre 2002, *Distillerie Cipriani*, causa C-395/00; sent. 15 aprile 2008, causa C-268/06, nonché la nota pronuncia sulla quale si ritornerà tra breve sul caso *Sopropè* del 18 dicembre 2008, C-349/07).

Rilevano, inoltre, il principio di certezza del diritto (sent. 16 giugno 1993, causa C-325/91 e 15 dicembre 1987, causa C-325/85), di non retroattività delle misure sfavorevoli (v. sentenza 29 gennaio 1985, causa C-234/83), di buona, imparziale ed efficiente amministrazione e di buona fede (v. sentenza 14 dicembre 1976, causa C-25/76), del legittimo affidamento (v. sentt. 3 maggio 1978, causa C-112/77; 27 aprile 1978, causa C-90/77; 30 novembre 1983, causa C-235/82; 19 maggio 1983, causa C-81/91; 11 luglio 2002, causa C-62/00, con nota di G. Bizzioli, *La tutela del legittimo affidamento generato dal legislatore nazionale: i limiti alla retroattività delle norme tributarie al vaglio della Corte di Giustizia*, in Dir. e Prat. Trib. int., 2003, 308), il principio dell'obbligo di motivazione, quale strumento necessario di conoscenza della giustificazione (in fatto e in diritto) della *ratio* del provvedimento adottato e di controllo giudiziale (v. sentt. 15 luglio 1970, causa C-41/69; 15 dicembre 1987, causa 222/86 e 1° aprile 1993, cause riunite C-260/91 e C-261/91), principio del *ne bis in idem* e così via.

Il principio di capacità contributiva costituisce un principio generale anche in seno al diritto dell'Unione europea, utilizzato, in assenza di tributi propri dell'Unione europea, dalla Corte di Giustizia quale parametro di riferimento nell'applicazione dei principi di non discriminazione e di non restrizione. Sul tema, U. Bernitz e J. Nergelius (a cura di), *General Principles of European Community Law*, l'Aia, 2001. Si v., inoltre, A. E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Giuffrè, Milano, 2005.

La Corte di Giustizia ha escluso la compatibilità con l'ordinamento comunitario delle presunzioni assolute (v. *Cadbury Schweppes*, punto 50; *Leur – Bloem*, causa C-28/95, punto 44 e *Garage Molenheide e aa.*, cause riunite C-286/94, punti 39 e ss., con commento di Pistone P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in Riv. Dir. Trib., n.5, 1998, III, 91 e ss.).

Con riguardo alle presunzioni relative, le quali si limitano a comportare a carico del contribuente un'inversione dell'onere della prova, la giurisprudenza comunitaria si è orientata nel senso di ritenerle incompatibili nella misura in cui dalla loro applicazione consegua l'effetto di rendere più gravoso l'esercizio delle libertà fondamentali, indipendentemente dalle effettive esigenze anti-abuso tutelate negli ordinamenti nazionali. Le problematiche concernenti le presunzioni relative hanno riguardato, ad esempio, gli ostacoli procedurali alle libertà comunitarie (affrontate per la prima volta in occasione del celebre arresto *Shumacker*, causa C-279/93, punto 49 e approfondite dalla decisione 28 ottobre 1999, causa C-55/98, *Bent Vestergaard*, punti 21 e 22, in poi. Le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri costituiscono *principi giuridici generali* di cui la Corte di Giustizia si impegna a garantire l'osservanza. Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 17 dicembre 1970, causa 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*; 13 dicembre 1979, causa 44/79 *Hauer contro Land Rheinland-Pfalz*.

In dottrina, si segnalano A. V. Bogdandy, *The European Union as a human rights organization? Human rights and the core of the European Union*, in Common market law review, 2000; G. Cassoni, *I principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri quale fonte sussidiaria del diritto applicato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee*, in Dir.Int. 1965; G. Gaja, *Principi generali del diritto, diritto internazionale*, in Enc.dir.; K. Zweigert, *Les Principes généraux du droit des Etats membres*, in Ganshof W. Van der Meersch, M. Waelbroeck, *Les nouvelles, Droit des Communautés Européennes*, 1969.

<sup>41</sup> Si v. J. Malherbe, *L'equo procedimento fiscale. Principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, 274, in A. Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, Cedam, 2008.

Convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>42</sup> e quelli derivanti dalle "tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri", assegnando implicitamente un ruolo chiave alle Corti costituzionali nazionali<sup>43</sup> nell'elaborazione *dinamica* delle regole sovranazionali.

La coesistenza di una pluralità di ordinamenti "originari" diversi, i quali affondano, tuttavia, le loro più profonde radici nell'*umanesimo* del mondo classico e nel *rinascimento* dei principi giuridici di democrazia e di eguaglianza forgiati durante le

---

<sup>42</sup> Una "rivoluzione", culminata con l'assegnazione del premio Nobel per la pace all'Unione Europea nell'ottobre 2012, "per i progressi nella riconciliazione" tra i diversi Stati membri protagonisti delle guerre mondiali e per aver garantito "democrazia e diritti umani" nel Vecchio continente!

Un mutamento copernicano, si diceva, molto lontano da quel parere reso il 28 marzo 1996, n.2/94, con il quale la Corte di Giustizia, tentando di segnare un *limes* tra le proprie competenze giurisdizionali e quelle della Corte internazionale di Strasburgo, aveva dichiarato incompatibile con l'ordinamento comunitario la formale adesione dell'Unione europea (in quanto tale) alla CEDU. L'intento esplicito era stato quello di scongiurare una "modificazione sostanziale dell'attuale regime comunitario dei diritti dell'uomo, in quanto avrebbe comportato l'inserimento della Comunità in un sistema istituzionale internazionale distinto".

Le due Corti hanno affermato reciprocamente la propria indipendenza ed autonomia, pur riconoscendosi vicendevolmente quali punti di riferimento nell'interpretazione dei diritti fondamentali. Sempre in tema di principi del "giusto processo", ad esempio, il Tribunale di primo grado, con sentenza 20 febbraio 2001, causa T-112/98, *Mannesmannröhren-Werke AG/Commissione*, ha asserito che "il diritto comunitario riconosce il principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa e quello del diritto a un processo equo".

<sup>43</sup> *In primis*, con riguardo alla definizione, in via esclusiva e riservata, dei principi che devono essere posti a baluardo dei diritti inalienabili (non cedibili) della persona umana.

La teoria dei "contro-limiti" è stata, per la prima volta, sostenuta dalla Corte costituzionale italiana in occasione della sentenza n. 98 del 1965, in cui si dibatteva sulle attribuzioni giurisdizionali della Corte di Giustizia e, successivamente, confermata nelle sentenze nn. 183 del 1973, 170 del 1984, 1146 del 1988, 232 del 1989, 168 del 1991, 509 del 1995; ord. n. 454 del 2006; sentenze n. 348, 349 e 284 del 2007. L'affermazione dell'esistenza di regole inviolabili della Costituzione e di principi supremi dell'ordinamento costituzionale interno, è stata utilizzata, ad esempio, come limite all'applicazione delle norme concordatarie (v. Corte cost., sent. 1 marzo 1971, n.30), nonché di quelle generalmente riconosciute nel diritto internazionale (v. Corte cost., sent. n.48 del 1979).

La teoria dei "controlimiti" rappresenta, nella sua formulazione originaria, una misura per così dire "contenitiva" della supremazia del diritto comunitario, in merito al pericolo di un'improbabile, sebbene non del tutto impossibile, incidenza sui valori essenziali sui quali si fonda la Carta fondamentale.

Sull'argomento, A. Celotto, *Carta dei diritti fondamentali e Costituzione italiana: verso il "Trattato costituzionale" europeo*, Atti del convegno "Diritti fondamentali e formazione del diritto privato europeo", Roma, 28 giugno 2002. Dopo l'approvazione della Carta di Nizza si è molto discusso del destino dei "controlimiti". Sul punto si v. A. Celotto, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo?*, in Forum di Quaderni costituzionali, laddove afferma che "a fronte della proclamazione formale di una tutela anche comunitaria dei diritti non può ammettersi, in fondo, che una Corte costituzionale nazionale si erga a garante dei diritti dell'uomo rispetto al diritto comunitario". Confronta, inoltre, Azzariti, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel "processo costituente europeo"*, in Rass. Dir. Pub. Eur., 2002, 9 ss.; Salmoni, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in Diritto pubblico, 2002, specie 556 ss.; Onida, *Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in Quad. Cost., 2003; Ruggeri, *Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria dell'interpretazione*, in Falzea – Spadaro – Ventura (cur.), *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Giappichelli, Torino, 2003, 505 ss..

Si v. ancora F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali*, in Rass. Trib., 2006, 408 e ss., laddove l'opponibilità dei "controlimiti" da parte della Corte costituzionale viene considerata fisiologica alla convivenza tra i due ordinamenti, non assumendo la loro identificazione la portata di uno scontro di civiltà o il sintomo di uno strappo culturale. I "controlimiti" si trasformerebbero "da rigidi fattori di differenziazione a tendenziali fattori di unificazione", da baluardi invalicabili dell'ordinamento nazionale in strumenti di "dialogo, di cooperazione dialettica e di reciproca consultazione tra le istituzioni e le Corti europee che devono rispettarli, da una parte, e le istituzioni e le Corti nazionali che possono opporli, dall'altra".

Rivoluzioni<sup>44</sup>, conduce ad un processo graduale e spontaneo di *osmosi* e ad una progressiva integrazione<sup>45</sup>, senza, tuttavia, scongiurare possibili antinomie e conflitti. La ricostruzione in termini relazionali e dinamici dei rapporti tra i diversi ordinamenti giuridici, comporta l'abbandono di un approccio formale ed esclusivamente positivista del diritto, a favore della preminenza in senso sostanziale di un nucleo di principi e di valori primari, aventi una vasta portata assiologica, espressione sintetica e simbolica del "pluralismo costituzionale"<sup>46</sup>.

L'efficacia delle pronunce della Corte di Giustizia consente a tale insieme di regole, pur in assenza di un intervento legislativo, una volta liberate dai particolarismi

---

<sup>44</sup> Dalla *Glorious revolution* inglese a quella francese; "...un sentimento forte di appartenenza è assai difficile da creare senza ricorrere a forti immagini di coesione, originate dalla memoria, dal mito, dalla storia e dalla affinità etnica". Cfr. A. D. Smith, *National Identity and the idea of European unity*, in *International Affairs*, n. 68, 1992, 55.

Si v. anche F. Gallo, *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2003, 1473, che rileva come la tassazione vada "depurata da quei significati negativi che portano a interpretare la capacità contributiva personale... come garanzia assoluta della proprietà o, meglio, della "mia proprietà". In una diversa ottica cooperativa e autenticamente solidaristica, propria dei sistemi democratici occidentali, il prelievo tributario non si pone, perciò, come repressivo ed espropriativo della *persona* e dei suoi diritti libertari... ma deve considerarsi nella sua complessità di essere politico e sociale inserito come individuo in un contesto istituzionale. La tassazione tende, anzi, ad *arricchire* indirettamente le persone che compongono la società in quanto è l'unico strumento che ha l'operatore pubblico non solo per garantire e difendere i loro stessi diritti proprietari - che è la funzione più percepibile in un'ottica egoistica di tutela dei diritti individuali e di espansione della libertà anch'essa individuale... ma anche per perseguire politiche sociali redistributive e allocative e per promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità". *Id.*, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 3, laddove afferma che: "la tassazione, pur traducendosi in un sacrificio economico individuale, tende, se equamente distribuita, ad *arricchire* indirettamente la persona componente della società".

<sup>45</sup> Cfr. J. H. H. Weiler e U. R. Haltern, *The Autonomy of Community Legal Order: through the Looking Glass*, in *Harv. Jour. Int. Law*, 1996, 411; U. K. Preuss, *The Constitution of a European Democracy and the role of the Nation State*, in *Ratio Juris*, 1999, 418 ("the Community is a process of an institutionalized interaction between actors whose roles and functions are not preestablished in an overarching concept of political unity; rather, they are shaped in an open process in which a broad range of possible developments may surface and pushed forward by agents which possibly will only be generated in this very process"); J. Schwarze, *The Birth of a European Constitutional Order*, 530 (545), in J. Schwarze (ed.), *The Birth of a European Constitutional Order. The Interaction of National and European Constitutional Law*, Baden-Baden, 2000 ("national law and Community law can no longer be understood as completely separate legal spheres"); N. Walker, *Late Sovereignty in the European Union*, 3 (19 ss.), in N. Walker, *Sovereignty in Transition*, Oxford, 2003 ("pluralistic legal order").

<sup>46</sup> L'espressione è stata coniata da N. Walker, *The idea of Constitutional pluralism*, in *Mod. Law Rev.*, May, 2002, 333 e ss. Si v. anche G. Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, Cedam, 2008, 28, il quale, riprendendo il pensiero di Walker, definisce il "multilevel constitutionalism" una delle espressioni più conosciute del pluralismo costituzionale, alla luce del quale "l'attuale ordine giuridico" viene considerato "come il risultato di un processo costituzionale dinamico diretto a costituire e sviluppare un'accentuata cooperazione internazionale... L'idea di una Costituzione multilivello poggia essenzialmente sul concetto di sovranità divisa ("divided sovereignty"). Questa accezione della sovranità, elaborata per giustificare il fondamento teorico degli Stati federali, è stata applicata anche ai rapporti fra ordinamento interno ed internazionale".

interni, di oltrepassare le frontiere degli ordinamenti giuridici nazionali, per risolversi in formule precettive comuni<sup>47</sup>.

## Il primato della persona

Pur nell'ambito di una concezione liberista dove prevalgono le esigenze mercantili<sup>48</sup>, è possibile individuare l'*originalità* del diritto dell'Unione europea rispetto a quello internazionale, *in primis*, nella sua capacità di attribuire ai singoli diritti soggettivi fondamentali, da far valere negli ordinamenti interni, ricorrendone i requisiti, anche indipendentemente dalle norme di recepimento degli Stati nazionali. Nell'ipotesi di tributi incompatibili con l'ordinamento europeo, l'esercizio del diritto di azione del contribuente (impugnazione dell'atto impositivo, richiesta di condanna al rimborso dell'Amministrazione finanziaria) consente il ripristino della "legalità comunitaria", garantendo, inoltre, un controllo diffuso sulle violazioni del "diritto comune".

## Il diritto al contraddittorio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia<sup>49</sup> dell'Unione europea ha valorizzato la regola del contraddittorio endo-procedimentale, elevandola a principio generale, quale corollario del diritto di difesa del cittadino. La Corte del Lussemburgo ha sancito, in particolare, che il contribuente deve essere messo in condizione di esprimere "*utilmente*" il proprio punto di vista, *prima* che venga presa dall'Amministrazione finanziaria una decisione destinata ad incidere negativamente sulla sua sfera giuridica.

I diritti di partecipazione alla fase procedimentale costituiscono espressione diretta del diritto di difesa e del diritto di prova e trovano applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto (anche potenzialmente) lesivo. Il coinvolgimento del privato nell'accertamento dei tributi, non impone soltanto il rispetto di un termine "ragionevole", al fine di consentirgli di presentare le proprie osservazioni difensive, ma correlativamente anche l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di tenerne conto, valutandone effettivamente la portata, ai fini della formazione della propria decisione sull'*an* e sul

---

<sup>47</sup> Emblematica, in tal senso, l'elaborazione dei principi di non discriminazione e di non restrizione in materia di imposte dirette.

<sup>48</sup> Sulla persistente *concezione negativa* del prelievo tributario in ambito comunitario si v. F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, Op. cit., che afferma che "nell'ottica comunitaria la fiscalità è ancora vista più come un fattore distorsivo della concorrenza, da limitare, armonizzare, coordinare e controllare, che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi, come invece è intesa dai sistemi "chiusi" degli ordinamenti nazionali. In questa prospettiva, dunque, gli interessi e i valori tributari comunitari non sono quasi mai coincidenti con quelli propri degli ordinamenti interni e, pertanto, sono tra loro difficilmente comparabili".

<sup>49</sup> Si fa riferimento alla più volte richiamata pronuncia del 18 dicembre 2008, causa *Sopropè*, C-349/07, in tema di recupero di dazi doganali all'importazione, i cui principi sono stati confermati nella pronuncia del 17 giugno 2010, causa C-423/08.

*quantum debeatur*,<sup>50</sup> nonché di motivare espressamente il loro eventuale respingimento.

Il diritto di difesa viene, così, esteso e anticipato alla fase amministrativa.

A prescindere dal fatto che la controversia rientri in una delle materie di esclusiva competenza dell'Unione europea (come quella doganale, incidente sugli interessi economici, *rectius* sul sistema delle “risorse proprie” europee), quelli elaborati nella celebre pronuncia *Sopropè* si ritiene possano assumersi alla stregua di principi generali, estensibili a tutti i settori rientranti nello spettro di azione dell'Unione europea<sup>51</sup>.

L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (avente lo stesso valore giuridico dei trattati, ai sensi dell'art. 6, comma 1°, del Trattato sull'Unione europea), sancisce al secondo comma, che il diritto ad una buona amministrazione (equa e imparziale) comprenda “il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”.

### **I principi elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo**

Le norme di diritto internazionale tributario, a differenza di quelle comunitarie, non attribuiscono in via generale diritti soggettivi al cittadino, rivolgendosi esclusivamente agli Stati firmatari. Le disposizioni contenute nelle convenzioni contro la doppia

---

<sup>50</sup> Emblematico l'*iter* logico seguito dalla Corte di Giustizia laddove, nel paragrafo 49 della decisione in esame, stabilisce che il diritto di audizione del contribuente “ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, ...ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”.

Spetterà al giudice nazionale verificare, anche sulla base del tempo trascorso tra il momento dei chiarimenti e la data di assunzione della decisione, se l'ufficio abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state comunicate dal contribuente (para. 51)

<sup>51</sup> La stessa Corte (para. 33 della pronuncia) afferma che “i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza”, ispirandosi “alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri” e che (para. 36) anche “il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario”.

Sul tema si rimanda a A. E. La Scala, *The fundamental Human Rights as European law principles: their development through the ECHR principles and the constitutional traditions common to the Member States*, in G. Kofler, M. Poiars Maduro, e P. Pistone, (a cura di), *Human Rights and taxation in Europe and the world*, IBFD, Amsterdam, 2011, 199 e ss.

imposizione e il contrasto all'evasione fiscale<sup>52</sup>, ad esempio, si limitano a prevedere i criteri di determinazione dello "Stato di residenza" e di riparto della potestà impositiva sui redditi e sul patrimonio con lo "Stato della fonte".

L'esigenza di definire un quadro omogeneo di regole fondamentali volte a regolare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente è stata, tuttavia, avvertita anche in sede OCSE, sebbene a livello di *soft law*, con la stesura di una serie di raccomandazioni dirette ai Paesi aderenti, riunite nel 1990 in un documento recante il titolo: "*Taxpayer's Rights and Obligation*", il quale sancisce come primo fondamentale diritto del contribuente "*the right to be informed, assisted and heard*".

Nonostante la Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo abbia escluso in via generale le controversie sui "rapporti tributari" dall'ambito di applicazione dell'art.6 della CEDU<sup>53</sup>, con la motivazione che questi rientrerebbero *ancora* nell'ambito del

---

<sup>52</sup> La scarsità di definizioni, regole e di principi generali comuni costituiscono elementi che conducono ad una sorta di  *fusione* tra disciplina interna e sovranazionale. Il  *rinvio* esplicito alla legge degli Stati contraenti è volto ad escludere  *a priori* l'insorgere di conflitti di qualificazione.

La dimensione internazionale del potere tributario nasce da un' *auto – limitazione* dell'esercizio della potestà impositiva, volta per volta accordata dagli Stati, generalmente in misura bilaterale, attraverso la stipulazione di una convenzione. Sul tema, B. Tixier,  *Droit fiscal international*, Parigi, 1990, 96, laddove si rilevano le peculiarità delle convenzioni contro le doppie imposizioni rispetto agli altri trattati internazionali, osservando che queste perseguono l'obiettivo del coordinamento tra i sistemi fiscali degli Stati contraenti. Ne deriva un profondo livello di interazione e di collegamento tra piano interno ed internazionale, nonché l'imprevedibile riferimento del secondo alle definizioni e ai concetti disciplinati a livello nazionale.

Nel contesto dell'Unione europea, nonostante l'originaria natura pattizia del diritto primario, l'esistenza di un complesso più articolato di norme e di principi aventi efficacia  *self- executing* sul diritto nazionale, il cui rispetto esula dalla reciprocità ed è presieduto da organi comuni ed imparziali, dotati di poteri sanzionatori e giurisdizionali, attenua il carattere  *autonomo* delle limitazioni all'esercizio del potere tributario degli Stati membri e lo qualifica piuttosto come  *etero – imposto* da un ordinamento ben distinto da quello interno e a questo sovraordinato.

La Corte di Giustizia, dopo avere condotto un'analisi comparativa tra i diversi sistemi fiscali, che rappresentano una sorta di " *storeroom of solutions*", sceglie liberamente le soluzioni giuridiche riconducibili al c.d. " *better law*", la migliore opzione, cioè, per realizzare le finalità del diritto comune, svincolandole dalle peculiarità locali. All'interno dell'Unione europea non circolano liberamente soltanto merci, persone, servizi e capitali, ma anche e soprattutto "modelli e soluzioni giuridiche", estrapolate dagli ordinamenti nazionali e introdotti in scala europea, favorendo un  *ravvicinamento* spontaneo delle legislazioni nazionali e la creazione di principi generali che rappresentano "il comune sostrato giuridico dell'ordinamento integrato". Sul tema si v. Strozzi,  *Il sistema normativo*, in  *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da M. Chiti e G. Greco, Milano, 1997, 50. A titolo esemplificativo, si pensi al passaggio nel sistema italiano dal meccanismo del credito d'imposta a quello dell'esenzione ai fini della tassazione dei dividendi  *intra-comunitari*, indotto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

E' stato osservato che la legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, soprattutto dopo la novella del 2005, rappresenti il segnale di "un ampio fenomeno di uniformazione a livello europeo di alcuni principi fondamentali, che si realizza tramite il movimento circolare che partendo da alcuni Stati membri confluisce verso l'ordinamento comunitario, per poi rifluire, rimodellato dalla Corte di Giustizia, in tutti gli Stati appartenenti alla Comunità". Così Cartabia,  *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, 9.

Sulla circolazione dei principi generali, da ultimo Del Federico,  *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea – Contributo allo studio della prospettiva italiana*,  *Op. cit.*, 53 e ss.

<sup>53</sup> Per un'ampia analisi sull'impatto delle norme CEDU in materia tributaria si rinvia al contributo di 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, 206.

potere d'imperio degli Stati<sup>54</sup>, non sono mancate aperture significative verso i principi del "giusto procedimento" e del "giusto processo", con particolare riferimento al diritto al contraddittorio nella fase amministrativa, in relazione alle liti riguardanti l'irrogazione di sanzioni amministrative<sup>55</sup>, alle liti sul mancato riconoscimento di agevolazioni tributarie<sup>56</sup> o ancora alle controversie relative al rimborso di tributi non

---

<sup>54</sup> Per l'Italia rileva il celebre caso *Ferrazzini c. Repubblica italiana*. Corte eur., sent. 12 luglio 2001, commentata da M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. dir. trib. 2002, I, 5, 529 e ss. e A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in Dir. prat. trib., 2002, I, 793. Si v. anche R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. dir. trib. 2004, II, 12, 763 e ss. L'imposizione tributaria, rispondendo ad un interesse generale, non viene intesa come una limitazione al godimento del diritto di proprietà.

Il paragrafo 2 dell'art.1 del Protocollo addizionale della CEDU, dopo aver sancito che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni" e che "nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale", stabilisce una deroga proprio in relazione al pagamento dei tributi ("Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri tributi o delle ammende"). Sulla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani formatasi sulle richiamate disposizioni, si v. *ex multis* le pronunce del 31 maggio 1959, n. 551, X. C. *Repubblica Federale Tedesca*.

La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha fatto frequente rinvio ai principi recepiti nel Protocollo addizionale alla Convenzione europea di salvaguardia dei Diritti dell'Uomo del 1950 (*cf.* CGCE, 13 dicembre 1979, *Hauer/Land Rheinland-Pfalz* C-44/79; 19 giugno 1980, *Testa e a./Bundesanstalt für Arbeit*, cause riunite 41,121 e 796/79; 11 luglio 1989, *Schröder Kraftfutter & Co./Hauptzollamt Gronau*, C-265/87; 22 ottobre 1991, *von Deetzen/Hauptzollamt Oldenburg*, C-44/89).

<sup>55</sup> *Cfr.* A. E. La Scala, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in Riv. dir. trib., n. 3, IV, 2007, 54 e ss.; *Id.*, *The taxpayer's human rights in the examination of the European Court of human rights*, in *Legal remedies in European tax law* (a cura di P. Pistone), Amsterdam, IBFD, 2009, 495 e ss.

<sup>56</sup> *Cfr.* Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza del 26 marzo 1992, caso *Editions Périscope c. Francia*, n. 11760/85. La Corte europea ha riconosciuto che il giudizio in tema di omesso riconoscimento di un regime fiscale incentivante rientrava nella sfera di applicazione dell'art. 6, argomentando che, nel caso di specie, l'oggetto del giudizio (l'attribuzione del regime agevolato per l'editoria) fosse economicamente valutabile alla stregua del risparmio d'imposta che ne derivava.

dovuti o versati *ultra vires*<sup>57</sup>, ascrivendo, a prescindere dalle definizioni interne, le posizioni soggettive coinvolte, ora all'area delle "*criminal charges*", ora a quella delle "*civil obligations*" coperte, pertanto, dalla Convenzione. Escludere in via generale la materia fiscale dal suo ambito applicativo rappresenta un'impostazione contraddittoria e antistorica<sup>58</sup>. Il sistema tributario italiano si è col tempo arricchito, infatti, di norme che attribuiscono al contribuente diritti e garanzie, anche nella fase più delicata dei rapporti tra *autonomia* ed *eteronomia*, tra libertà e autorità. Il cittadino non versa in una condizione di totale sottomissione e di inferiorità nei confronti del Fisco. I principi di buon andamento e di imparzialità (art. 97 Cost.) sono stati collegati con i doveri di solidarietà (art.2 Cost.), attribuendo all'azione dell'Amministrazione finanziaria la natura di un servizio pubblico<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Si v. Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza del 22 ottobre 2003, *Affaire SA Cabinet Diot et SA Gras Sayoye c. France*, nn. 49217/99 e 49218/99, commentata da M. De Stefano, *Il mancato o ritardato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in *Il fisco*, n.36, 2003, 1-5597 e ss. Tale sentenza, al pari di quella pronunciata il 16 aprile 2002 sul caso *Dangeville c. Francia*, ricorso n. 36677/1997, ha portato alla condanna dello Stato francese al risarcimento del danno materiale, pari all'IVA indebitamente pagata dal contribuente in violazione delle norme comunitarie di armonizzazione (c.d. VI° Direttiva). La Corte dei diritti dell'Uomo si era già pronunciata, il 3 luglio 2003, in occasione del caso *Buffalo s.r.l. c. Italia*, ricorso n. 38746, affermando che il ritardo, oltre il lustro, del rimborso di crediti d'imposta *non contestati*, specie se di rilevante importo, postulasse in capo al contribuente il diritto al risarcimento del danno derivante dall'incertezza idonea ad aggravare la perdita finanziaria subita.

Si veda ancora il caso *Building societies del 23 ottobre 1997*, in occasione del quale la Corte europea di Strasburgo ha finito con l'accettare che tutte le azioni esperite per ottenere un *repayment of taxes* potessero rientrare nell'ambito dell'art. 6 della Convenzione europea, a prescindere dalla loro origine tributaria. Occorre, tuttavia, evidenziare come la stessa Corte europea, nel caso *Cabinet Diot*, abbia precisato che la tutela è destinata a venir meno laddove le censure riguardanti la pretesa al rimborso investano la legittimità stessa del prelievo, poiché, in tal caso, emergerebbero profili pubblicistici tali da non consentire l'estensione dei principi del *fair proceeding* alle controversie corrispondenti.

Più recentemente si v. il caso *Eko-Elda Avee c. Grecia*, risolto il 9 marzo 2006, ricorso n. 10162/02, commentato da R. Vakhitov, "*Trendsetting*" *decisions of the European Court of Human Rights?*, in *European Taxation*, 2006. La Corte ha stabilito che viola l'art.1 del primo Protocollo alla Convenzione europea, il mancato pagamento, da parte dello Stato, degli interessi relativi al rimborso di imposte, qualora non sorgano dubbi sul loro carattere indebito, poiché "...the delay in the repayment of the principal amount of the overpaid tax without interest disrupted the balance between public and private interests".

<sup>58</sup> Come, d'altronde, già evidenziato dai giudici *dissenzienti* della stessa Corte europea, in occasione della nota sentenza *Ferrazzini*.

Nello stesso senso, *ex multis*, L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, ed. provv., Pescara, 2003, 102; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n.1, 2004; F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2006, 11 e ss.; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, 16 e ss. e F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *ibidem*, 1, 2003, 11 e ss., laddove osserva che in tutti gli ordinamenti dei Paesi aderenti all'Unione europea "il fondamento del concorso alle pubbliche spese è individuabile non più nella situazione di sottomissione al potere sovrano, ma nel dovere di contribuzione, riconducibile a sua volta ai doveri di solidarietà e di cooperazione" e che nel nostro sistema fiscale, in particolare, "l'oggetto del processo è considerato (quasi) unanimemente la tutela - strumentale rispetto al diritto sostanziale - di un diritto soggettivo pieno del privato-contribuente, sia che esso sia inteso come vero e proprio diritto assoluto alla tutela dell'integrità del proprio patrimonio o, più semplicemente, come diritto all'imposizione legittima realizzato attraverso la demolizione e la riforma dell'atto".

<sup>59</sup> In giurisprudenza, *ex plurimis*, si rinvia a Cass., sent. n. 3559 del 2009. In dottrina, L. Del Federico, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 206 e ss.; E. Della Valle, *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, 1996, 112; *ID.*, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2, 2002, 461; *ID.*, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr. trib.*, n. 44, 2002, 3969 e ss.

Il potere impositivo è vincolato *ex lege*. Il suo esercizio illegittimo è annullabile dalle Commissioni tributarie configurate alla luce dei principi costituzionali quale giudice *terzo ed imparziale*. Il pagamento del tributo non degrada il cittadino a suddito. Al contrario, il dovere tributario imposto al singolo consociato, avente natura partecipativa, cooperativa, relazionale e concorsuale, integra sul versante dei *doveri* i contenuti del concetto politico e giuridico di cittadinanza nazionale ed europea, quest'ultimo, tuttavia, finora sviluppato quasi esclusivamente sotto il profilo dei *diritti*.

Il fondamento assiologico e metagiuridico, *prius* logico di quello giuridico, dell'imposizione tributaria non è esclusivamente quello dell'esercizio della sovranità statale, bensì manifestazione dell'imprescindibile dovere di solidarietà. L'adempimento dell'obbligazione tributaria consente l'inserimento dell'*individuo* nella *comunità*. L'intensità dell'imposizione fiscale è commisurata al grado di integrazione dei contribuenti in un determinato contesto sociale organizzato, come dimostra il diverso trattamento tributario riservato in linea generale dagli Stati in relazione al possesso o meno dello *status* di "residente", per quanto riguarda l'imposizione sul reddito.

La Corte europea dei diritti dell'uomo<sup>60</sup> ha riconosciuto espressamente che il diritto ad un equo processo (art.6 CEDU) includa lo svolgimento di un contraddittorio anticipato *nel* procedimento, mediando tra le esigenze di partecipazione del contribuente alla fase amministrativa e quelle inderogabili di celerità e di speditezza dello stesso, riconoscendo al privato il diritto all'*oral hearing* fin dallo svolgimento dell'attività istruttoria.

### **Il diritto di tacere del contribuente**

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea e quella della Corte dei diritti umani di Strasburgo ha riconosciuto a favore dei privati, insieme a diritti fondamentali quali l'invulnerabilità del domicilio e la riservatezza della vita privata, il diritto di non rendere dichiarazioni suscettibili di pregiudicare lo stesso dichiarante<sup>61</sup> (*nemo tenetur edere contra se* o *nemo tenetur se detergere*).

Tale principio, originariamente elaborato in sede penale (in forza del quale al cittadino accusato di un reato viene attribuito pieno "diritto al silenzio", comprensivo in modo implicito perfino del "diritto a mentire"), è stato progressivamente esteso ad altri ambiti.

La Corte di Giustizia, ha stabilito che un ente pubblico non possa imporre al contribuente l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali sarebbe indotto ad ammettere l'esistenza della trasgressione, pena la violazione dei diritti di difesa, considerati dallo stesso ordinamento europeo inviolabili.

Il c.d. *privilege against self-incrimination* ("diritto a non auto-accusarsi"), il diritto, cioè, di un soggetto coinvolto in un procedimento penale ad assumere un atteggiamento reticente rimanendo in silenzio, di rifiutarsi di rispondere ad un interrogatorio o di esibire documenti da cui possano scaturire conseguenze a lui pregiudizievoli, pur

---

<sup>60</sup> Cfr. Grande Camera, sent. del 23 novembre 2006, caso *Jussila c. Finlandia*, ricorso n. 73053/01, relativa ad una controversia sull'irrogazione di una sanzione amministrativa nell'ambito di un procedimento fiscale. Sul tema di rimanda a A. E. La Scala, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in Riv. dir. trib., n. 3, IV, 2007, 54 e ss.;

<sup>61</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 28 ottobre 1989, *Orkem*, causa 374/87; 10 novembre 1993, *Otto BV*, causa C-60/92.

non trovando espresso riconoscimento nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), è stato accolto quale principio fondamentale riconducibile al modello del c.d. "giusto processo" di *standard* internazionale<sup>62</sup>.

Il suo ambito è stato esteso, sebbene con molte cautele, anche alla materia tributaria<sup>63</sup>, non soltanto con riferimento alla fase giurisdizionale, ma anche a quella procedimentale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in ipotesi nelle quali sussista il rischio che le modalità di svolgimento dei poteri di indagine possano finire in concreto per "estorcere" dati e conoscenze idonee a consentire la successiva irrogazione di sanzioni a carico del contribuente.

Si segnala sul tema un'importante evoluzione della giurisprudenza della Corte europea di Strasburgo. In assenza di un'espressa disposizione sul "diritto al silenzio", la base giuridica è stata individuata in un primo stadio nell'art. 8 ("diritto al rispetto della vita privata e familiare")<sup>64</sup>, mentre successivamente nell'art. 6 della Convenzione (riportandola nell'alveo cioè, del "diritto di difesa").

Tale passaggio riveste notevole rilevanza, in quanto la riconducibilità del "diritto al silenzio" del contribuente all'art. 8, consente di applicare le deroghe sancite nel

---

<sup>62</sup> L'art. 14, paragrafo terzo, del Patto internazionale sui diritti civili e politici, alla lettera g), sancisce che: "ogni individuo accusato di un reato ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, come minimo alle seguenti garanzie: g) a non essere costretto a deporre contro se stesso o a confessarsi colpevole".

<sup>63</sup> Per la dottrina tributaria europea si v. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European taxation*, 2001, 308; *Id.*, *Taxation and the European convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries – United Kingdom*, *ibidem*, 2001, 592; S. Frommel, *The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, in *British Tax Review*, 1994, 619 (e in *Dir. e prat. trib.*, 1993, I, 2149); J. Malherbe, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di Di Pietro, Cedam, Padova, 2008, 249 e ss.

Per la dottrina italiana, per tutti L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, *cit.*, 31 e 44 e ss., con ampia bibliografia a cui pure si rimanda. L'Autore, pur individuando le radici comunitarie ed europee del "diritto al silenzio", quale facoltà per il contribuente "di assumere un comportamento meramente reticente durante il corso delle verifiche", riconosce, sulla base dei principi sanciti nell'art. 10 dello Statuto, la progressiva affermazione di una "recente tendenza ad attribuire rilevanza al rifiuto del contribuente di collaborare allo svolgimento dell'attività di verifica" stessa (pp. 45 e 335 e ss.). In forza di "un obbligo" di collaborazione, potrebbe configurarsi "un potere dei verificatori di sottoporre il contribuente ad una sorta di interrogatorio informale (art. 117 c.p.c.) al fine di ottenere argomenti di prova (art. 116, 2° co., c.p.c.); ovviamente, in tale ottica, anche la mancata comparizione del contribuente, il rifiuto di rispondere o la reticenza potrebbero dar luogo ad argomenti di prova".

Di contrario avviso S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, Giappichelli, 2001, 198 e ss.; 400 e ss.; 426 e ss. (riportato dallo stesso Del Federico), laddove osserva che "se... si estendesse la possibilità... di desumere argomenti dal comportamento della parte, si obbligherebbe quest'ultima a tenere comportamenti che in teoria potrebbero ridondare anche in suo danno ed, al limite, costringerla a rendere dichiarazioni a sé sfavorevoli", in contraddizione col principio del *nemo tenetur se detegere*.

<sup>64</sup> L'art. 8 della Convenzione europea stabilisce che: "1. Ogni persona ha diritto al rispetto della sua vita privata e familiare, del suo domicilio e della sua corrispondenza. 2. Non può esservi ingerenza della pubblica autorità nell'esercizio di tale diritto se non in quanto tale ingerenza sia prevista dalla legge e in quanto costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, o la protezione dei diritti e delle libertà altrui".

L'art. 14, comma 2°, della Costituzione italiana ("inviolabilità del domicilio") prevede che "Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o ai fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali", mentre l'art. 15, comma 2°, Cost. ("libertà e segretezza della corrispondenza") stabilisce che "La loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge".

comma 2°, di largo respiro e, per quanto riguarda i profili fiscali, ancorate al principio di legalità, nonché a generiche “contropartite”, rappresentate dal “benessere economico del paese” e dalla “prevenzione dei reati”<sup>65</sup>.

L’esatta collocazione del “diritto al silenzio” all’interno delle questioni attinenti al “giusto processo” (art. 6) e al “giusto procedimento” viene ristabilita con la sentenza *Funke v. France*<sup>66</sup>, avente ad oggetto attività ispettive condotte dall’autorità doganale francese che avevano portato, a seguito del rifiuto del contribuente di collaborare (rifiuto di esibizione di documenti relativi a conti correnti) all’apertura di un procedimento penale a suo carico.

La Corte, equiparando la posizione giuridica del contribuente sottoposto all’esercizio di poteri istruttori a quella di un soggetto indagato in un procedimento penale, ha riconosciuto il suo “diritto al silenzio”, sulla base del principio della presunzione di innocenza, quale strumento di *tutela anticipata* avverso condizionamenti scorretti provenienti dalle pubbliche autorità, volti all’acquisizione di elementi probatori idonei a giustificare l’irrogazione di sanzioni penali.

Tale importante arresto ha costituito per la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo la base di partenza che, in seguito ha consentito, pur mantenendol’ assunto principale della generale esclusione dell’applicazione delle norme convenzionali alla materia fiscale, di estenderne la portata ad ambiti sempre più ampie rilevanti. Alle cause aventi ad oggetto sanzioni penali ed amministrative, alle controversie sui rimborsi e a quelle sulla violazione dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, secondo una tendenza ormai consolidata a fornire a quest’ultimo rimedi anticipati rispetto alla tutela dinanzi al giudice tributario. Tale indirizzo rafforza il collegamento tra “giusto procedimento” e “giusto processo”, valorizzando le forme di partecipazione e di contraddittorio difensivo nella fase amministrativa, quali proiezioni dell’effettivo esercizio del diritto di difesa.

## BIBLIOGRAFIA

AZZARITI, *La Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea nel “processo costituente europeo”*, in *Rass. Dir. Pub. Eur.*, 2002, 9 ss.; BAKER P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European taxation*, 2001, 308; *ID.*, *Taxation and the European convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries – United Kingdom*, *ibidem*, 2001, 592; BASILAVECCHIA M., *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, I, 3 ss.; BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, 1179 ss.; *ID.*, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, I, 146 ss.; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Milano, 1942, *ID.*,

---

<sup>65</sup> La pronuncia più significativa è quella sul caso *Hardy Spirlet v. Belgium* (application n° 9804/82, 7 dicembre 1992), relativa alla denunciata violazione dell’art. 8 della CEDU per richieste di informazioni formulate al contribuente dall’Amministrazione finanziaria belga. In tale occasione, la Commissione europea dei diritti umani, pur riconoscendo che l’esercizio dei poteri istruttori potesse costituire “un’interferenza con la vita privata” del cittadino, suscettibile di violare la riservatezza dei propri affari, riconosceva, tuttavia, il loro esercizio giustificato in quanto previsto per legge, nonché rispondente ad esigenze collettive meritevoli di tutela (la riscossione dei tributi, la lotta all’evasione fiscale e il benessere economico del Belgio).

<sup>66</sup> *Cfr.* Corte europea dei diritti umani, application n° 10828/84, 25 febbraio 1993.

*Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in Dir. e Prat. Trib., 1983, I, 1630; BERNITZ U. e NERGELIUS J. (a cura di), *General Principles of European Community Law*, l'Aia, 2001; BESSO, *Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà*, in Riv. Dir. Process., 2000; BIZIOLI G., *La tutela del legittimo affidamento generato dal legislatore nazionale: i limiti alla retroattività delle norme tributarie al vaglio della Corte di Giustizia*, in Dir. e Prat. Trib. int., 2003, 308; BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, Cedam, 2008, 28; BOGDANDY A. V., *The European Union as a human rights organization? Human rights and the core of the European Union*, in Common market law review, 2000; CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, 9; CASSONI G., *I principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri quale fonte sussidiaria del diritto applicato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee*, in Dir.Int. 1965; CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005; DELLA VALLE E., *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, 1996, 112; ID., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rass. Trib., 2, 2002, 461; ID., *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in Corr. trib, n. 44, 2002, 3969 e ss.; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea – Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, Giuffrè, 2010, 72 ss.; 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, 206; DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *Evoluzione dell'ordinamento tributario, Atti del convegno, "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria"*, Padova, 2000, 532 ss.; FALSITTA G. nella sua prefazione al *Commentario breve delle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura dello stesso Autore, Padova, 2011; FANNI M., *Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2009, 1361 e ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 406; FROMMEL S., *The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?*, in British Tax Review, 1994, 619 (e in Dir. e prat. trib., 1993, I, 2149); GALLO F., *Verso un giusto processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2003, 11 e ss.; GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in Rass. Trib., n. 5, 2003, 1473; ID., *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in Dir. prat. trib., 2004, I, 3; GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib., 1, 2003, 11 e ss.; GARBARINO C., *Tutele giudiziali tributarie e principio di collaborazione: alcune considerazioni di teoria generale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, Giappichelli, 2012, 549 ss.; GIOVANNINI A., *La nozione di imprenditore*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (a cura di F. Tesauro), Torino, 1994; GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; GLENDI C., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in Dir. e Prat. Trib., I, 1996, 1118 e ss.; ID., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in Riv. trimestrale di dir. e proc. civile, 1985, 906 e ss.; GRIMM D., *Does Europe Need a Constitution?* e Habermas J., *Remarks on Dieter Grimm's Does Europe Need a Constitution?*, in ELJ, 1995, 282; LA SCALA A.E., *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, Giappichelli, 2012; LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Giuffrè, Milano, 2005; LA SCALA A.E., *The fundamental Human*

*Rights as European law principles: their development through the ECHR principles and the constitutional traditions common to the Member States*, in G. Kofler, M. Poiares Maduro, e P. Pistone, (a cura di), *Human Rights and taxation in Europe and the world*, IBFD, Amsterdam, 2011, 199 e ss.; LA SCALA A. E., *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in Riv. dir. trib., n. 3, IV, 2007, 54 e ss.; LA SCALA A. E., *The taxpayer’s human rights in the examination of the European Court of human rights*, in *Legal remedies in European tax law* (a cura di P. Pistone), Amsterdam, IBFD, 2009, 495 e ss.; LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell’ente impositore*, in Riv. dir. trib., 2009, 523 ss.; ID., *Scienza, Politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in Riv. dir. fin. e Sc. fin., 1981, I, 558 ss.; LA ROSA S., *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in Boll. Trib., 1993, 970 e ss.; LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell’accertamento*, Giuffrè, 1988; MALHERBE J., *L’equo procedimento fiscale. Principio generale ovvero garanzia nell’ambito dell’armonizzazione*, 248, in DI PIETRO A. (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, Cedam, 2008; MANZON, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in Riv. Fir. Trib., 2001, 1095; MARCHESELLI A., *L’indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in Corr. Trib., 22, 2010, 1776 e ss.; ID., *Asimmetrie nel diritto alla “prova” tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in Giust. Trib., 2007; ID., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in Dir. e Prat. Trib., 2003, II; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008; MARONGIU G., *La necessità del contraddittorio nelle “verifiche” tutela il contribuente*, in Corr. trib., 2010, 3052 ss.; MENTI, *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell’accertamento delle imposte sui redditi e dell’Iva*, in Dir. e Prat. Trib., 2002, II, 956 e ss.; MODUGNO F., *Pluralità degli ordinamenti*, in Enc. Dir., XXXIV, Milano, 1985, I; MOSCHETTI F., *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, Giappichelli, 2012; MOSCHETTI G., *L’utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in Dir. e Prat. Trib., 1999, II, 18 e ss.; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in Rass. Trib., 2002, 1989 e ss.; ONIDA, *Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in Quad. Cost., 2003; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in Rass. trib., 2009, 580 ss.; PERNICE I., *Multilevel Constitutionalism and the Treaty of Amsterdam: European Constitution-Making Revisited?*, in Comm. Mark. Law Rev., 1999, 703; PINELLI C., *Spunti di riflessione per un approfondimento del rapporto tra multilevel constitutionalism e principi fondativi degli ordinamenti sopranazionali*, in BILANCIA P. (a cura di), *Federalismi e integrazioni sopranazionali nell’arena della globalizzazione: Unione europea e Mercosur*, Milano, Giuffrè, 2006; PISTOLESI, *L’efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in Corr. Trib., 2007, 2360 e ss.; Preuss U. K., *The Constitution of a European Democracy and the role of the Nation State*, in Ratio Juris, 1999, 418; RUGGERI, *Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria*

dell'interpretazione, in FALZEA – SPADARO – VENTURA (a cura di), *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Giappichelli, Torino, 2003, 505 ss.; RUSSO P., *Contenzioso tributario*, in Digesto IV ed., sez. comm., Torino, 1989; ID., *Processo tributario*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, 771; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario- Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 163 e ss.; RUSSO P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in Rass. Trib., 2000, 568 e ss.; ID., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. delle Finanze, 1989; RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in Rass. Trib., n.1, 2004; SALMONI, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in Diritto pubblico, 2002, 556 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, Cedam, 1990; SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, 10; SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. XI, Torino, 1995, 193 ss.; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO F., Milano, 1988, 507 e ss.; SCWARZE J., *The Birth of a European Constitutional Order*, 530 (545), in SCWARZE J. (a cura di), *The Birth of a European Constitutional Order. The Interaction of National and European Constitutional Law*, Baden-Baden, 2000; TESAURO F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1988, I, 401 e ss. ID., *Processo tributario*, in Digesto, IV ed., sez. comm., Torino, 1994; TESAURO F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in Riv. dir. fin. e Sc. delle finanze, 1978, II, 214; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib., n. 1, 2006, 11e ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, 16 e ss.; TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, 509 – 510; TIXIER B., *Droit fiscal international*, Parigi, 1990, 96; TUNDO F., *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in Riv. giur. trib., 2010, 809; VAKHITOV R., *"Trendsetting" decisions of the European Court of Human Rights?*, in European Taxation, 2006; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria. Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano 2002; ZAGREBELSKY G., *Imparare democrazia*, Torino, 2007, 21; M. BASILAVECCHIA, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 878 ss.; WALKER N., *Late Sovereignty in the European Union*, 3 (19 ss.), in WALKER N., *Sovereignty in Transition*, Oxford, 2003; WEILER J. H. H. e HALTERN U. R., *The Autonomy of Community Legal Order: through the Looking Glass*, in Harv. Jour. Int. Law, 1996, 411.