



Corso di laurea in giurisprudenza a ciclo unico
Profilo societario e tributario

Cattedra di diritto tributario

**LE ASIMMETRIE PROCESSUALI TRA
CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA**

Relatore Prof. Giuseppe Melis

Correlatore Prof. Laura Castaldi

Candidato Lorenzo Casaburi (Matr. 155903)

Anno Accademico 2022/2023

Indice sistematico

INTRODUZIONE E PREMESSE	4
Le asimmetrie e la parità delle armi	4
La logomachia tra dichiarativisti e costitutivisti	7
1. LE PARTI	14
1. Il giudice	14
1.1 Le cause della riforma del processo tributario.....	14
1.2 La posizione giuridica del nuovo giudice tributario nel sistema legale italiano	18
1.3 Incardinamento delle corti di giustizia tributaria nel MEF e profili di costituzionalità	21
2. Il contribuente	27
2.1 Nel giudizio tributario, chi è la parte privata?	27
2.2 Alcune osservazioni sulla <i>legitimatio ad causam</i> nel rito tributario.....	33
2.3 Pluralità di parti: quadro normativo ed evoluzione storica	36
2.4 Il litisconsorzio necessario	38
2.5 L'intervento in giudizio e la chiamata in causa	45
2. TERMINI E NOTIFICHE	54
Premessa.....	54
1. Le notifiche.....	54
1.1 Definizione di notifica	54
1.2 Il regime notificatorio nel processo tributario	55
1.3 La scissione soggettiva degli effetti della notifica.....	58
2. I termini	65
2.1 Termini di costituzione in giudizio per la parte pubblica.....	65
3. LA PROVA E LA FASE ISTRUTTORIA	71
1. La prova.....	71
1.1 Differenza tra prova “processuale” e prova “procedimentale”.....	71
2. Nuove regime dell'onere della prova?.....	74
2.1 Il nuovo comma 5-bis	74
3. La testimonianza nel processo tributario	99
3.1 Presupposti della riforma e quadro previgente	99
3.2 La nuova prova testimoniale	104
3.3 Prospettive operative e bilancio di riforma	109
4. Diritto al silenzio e preclusioni probatorie.....	112
4.1 Le recenti evoluzioni del diritto al silenzio nella giurisprudenza sovranazionale	112
4.2 Prospettive interne del diritto sovranazionale	118
4. LA TUTELA CAUTELARE	130

1.	Inquadramento della disciplina	130
1.1	Evoluzione storica	130
1.2	La tutela cautelare nel rito tributario.....	132
2.	La tutela cautelare nel d.lgs. n. 546/1992	133
2.1	Sospensione dell’atto e sospensione della sentenza.....	135
2.2	L’assenza del reclamo avverso il provvedimento interlocutorio pronunciato dal giudice tributario	138
2.3	Idoneità della sospensione dell’atto come sola tutela per il contribuente	140
3.	La tutela cautelare al di là del d.lgs n. 546/1992.....	145
3.1	Ipoteca e sequestro ex art. 22 d.p.R. n. 472/1997	147
5.	I MEZZI DI IMPUGNAZIONE	157
1.	Inquadramento della disciplina	157
2.	L’appello.....	159
2.1	Il rapporto tra l’appello incidentale e la riproposizione dei motivi rimasti assorbiti in primo grado.....	162
2.2	L’ammissione di nuovi documenti nel giudizio di appello	168
3	Il ricorso in Cassazione.....	171
	CONCLUSIONI.....	173
	BIBLIOGRAFIA	178

INTRODUZIONE E PREMESSE

Le asimmetrie e la parità delle armi

Questa tesi è stata certo influenzata dai valori, dagli ideali e dalle tradizioni che contraddistinguono il giusto processo, ma non è questo il suo oggetto.

L'ambito di indagine che si intende perseguire va al di là del diritto positivo. Gli unici strumenti che consentono di metterlo a fuoco sono empirici, se non addirittura soggettivi. La stessa figura dell'asimmetria è metagiuridica. Le norme, del resto, sono tanto profonde quanto profondo è il loro interprete, e la ricerca di figure trascendenti ed eterne non può che scontrarsi con la diversa sensibilità di ogni giurista.

Tanto per cominciare, non mi pare possibile dare una definizione omogenea e universalmente condivisibile di asimmetria, proprio poiché si tratta di un concetto culturale piuttosto che giuridico. L'unica soluzione è chiarire, fin da subito, cosa si intende qui per asimmetria, e sulle basi di tale definizione, soggettiva e personale, delineare l'oggetto della tesi.

Con asimmetria s'intende uno sbilanciamento nella distribuzione di prerogative a favore di una delle parti. Esse si manifestano quando vi è un ampliamento o, viceversa, un restringimento delle facoltà connesse alla propria qualifica giuridica, che nel caso di nostro interesse è quella di parte processuale. Talvolta tale sperequazione è evidente, e si concretizza in un maggiore o minor gamma di diritti attribuiti a un soggetto rispetto che all'altro; altre volte, invece, non emerge direttamente dal rapporto giuridico, ma va, piuttosto, rintracciata sulle basi della sistematica difformità nella natura sostanziale dei soggetti coinvolti.

Posto questo, è buon senso comune che la giustizia non possa definirsi giusta se non tiene conto delle differenze tra le situazioni che essa regola. Il diritto deve essere razionale, e il diritto razionale deve tener conto delle disuguaglianze che contraddistinguono il rapporto sostanziale delle controparti. Lo stesso articolo 3 della Costituzione, non limitandosi a dichiarare il principio illuminista di uguaglianza formale, postula l'obbligo della Repubblica di rimuovere gli ostacoli sociali e culturali che impediscono il pieno dispiegamento delle libertà civili.

Non a tutti lo stesso, ma a ciascuno il suo. Così, per esempio, si pensi al trattamento di favore di cui gode il minore¹, ovvero al regime giuridico di cui gode il consumatore rispetto al professionista².

Più in generale, il tema sotteso è quello della vulnerabilità. L'individuo vulnerabile è l'individuo che rischia di subire un danno³, che tanto più è insopportabile quanto più egli è alla mercé della volontà altrui⁴. Lo Stato "giusto" deve intervenire per colmare le disuguaglianze, e il legislatore deve riscoprire i profili culturali del diritto e favorire la parte debole del rapporto⁵.

Questa impalcatura va ora imbastita e adeguata nel settore che ci si propone di esaminare, il diritto processuale tributario. Nella materia fiscale, per intrinseca natura del modello, si dipanano rapporti necessariamente iniqui, poiché necessariamente dicotomica è la qualifica sostanziale delle parti, costituite dal contribuente, soggetto privato, e dall'amministrazione finanziaria, soggetto pubblico. Diversi sono i loro interessi. Mentre il privato è legato alla libertà d'iniziativa, all'intangibilità della proprietà, alla salvaguardia del patrimonio, la controparte pubblica è dominata dal principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione. Gli agenti sono al servizio dello Stato, e perseguono obiettivi non individuali ma di rilevanza collettiva.

Non possiamo, però, liquidare il disallineamento di poteri tra parti come riflesso istituzionale del rapporto extragiuridico. O, per meglio dire, non è questo l'unico elemento da tenere a mente.

Se il diritto sostanziale risente e deve risentire della vulnerabilità degli individui, le diverse prerogative che così si sviluppano dovrebbero convergere e riunificarsi nel diritto processuale. Parrebbe, infatti, che il processo costituisca strumento ancillare al diritto sostanziale che si vuole tutelare; *ubi ius, ibi remedium* dicevano i romani: se v'è un diritto, deve esistere uno strumento per tutelarlo. In questa prospettiva, il processo è "contenitore" di facoltà e diritti, sequenza di atti e fatti giuridici strumentali all'ottenimento della tutela. È ancora attuale il celebre aforisma di Chiovenda, il processo

¹ Sul punto, F. MODUGNO, "Breve discorso intorno all'uguaglianza. Studio di una casistica: i minori e i nuovi media", in Osservatorio Costituzionale, 2014, pp. 7 ss.

² Sul punto, G. DE CRISTOFARO, "Legislazione italiana e contratti dei consumatori nel 2022: l'anno della svolta. Verso un diritto "pubblico" dei (contratti dei) consumatori?", in Le le Nuove Leggi Civili Commentate, 2022, Vol. 1, pp. 1 ss.

³ E. PARIOTTI, "Vulnerabilità ontologica e linguaggio dei diritti", in *Ars Interpretandi*, 2019, p. 158.

⁴ C. MACKENZIE - W. ROGERS - S. Dodds (eds.), "Vulnerability. New essays in ethics and feminist philosophy, Oxford-New York", 2014, pp. 33 ss.; E. FERRARESE, "Vivere alla mercé. Figure della vulnerabilità nelle teorie politiche contemporanee", in "La società degli individui", 2010, pp. 21 ss.

⁵ Si veda E. BATTELLI, "Vulnerabilità della persona e debolezza del contraente", in Riv. Dir. Civ., 2022, Vol. 5, pp. 939 ss.

deve dare a chi ha un diritto tutto quello e proprio quello che egli ha diritto di conseguire. Insomma, la parificazione delle disuguaglianze dovrebbe insistere sul solo diritto sostanziale, laddove in sede processuale occorre accertare in maniera limpida e imparziale la fondatezza della pretesa.

Il processo, in altre parole, si distingue da altre tecniche di accertamento della verità per l'ordine isonomico su cui si fonda. E infatti, nei moderni Paesi occidentali, si fa ormai riferimento al "giusto processo", figura sorta dalle ceneri del conflitto mondiale, e codificata, per quanto attiene alla comunità dei Paesi Europei, nel 1959, nella Carta Europea dei Diritti dell'Uomo ("CEDU"), che dedica al "*fair trial*" l'articolo 6.

L'Italia ha recepito gli elementi fondamentali di quest'istituto, come sviluppato dalla CEDU, novellando l'articolo 111 della Costituzione mediante la L. costituzionale n. 2/1999. Tra i principi costitutivi del giusto processo v'è quello della parità delle armi tra le controparti. L'equiparazione della posizione giuridica delle parti processuali costituisce "*il cardine della disciplina del giusto processo*"⁶, che già Calamandrei, nell'ultima delle conferenze messicane, affermò essere elemento indefettibile per garantire vera uguaglianza e rendere giusto l'accertamento del diritto.

Se, comunque, le asimmetrie processuali sono un male, l'articolo 111 non ne è panacea. Posto che la disciplina del giusto processo si applica a ogni rito⁷, il sindacato del giudice costituzionale non può andare tanto in là da estromettere il legislatore dal potere di implementarlo. Anzi, s'è addirittura sostenuto⁸ che la riforma costituzionale del '99, nell'affermare che il giusto processo è regolato dalla legge, abbia voluto ribadire la preminenza del legislatore sulla Corte Costituzionale.

La causa del complesso rapporto tra Consulta e Parlamento può essere fatta risalire alla promulgazione, nel 1988, del codice di procedura penale, cui seguirono una serie di

⁶ Corte Cost. n. 331/2008, punto 2.

⁷ SS. UU. n. 13916/2006, in cui si è affermato che "la tipicità del modello processuale tributario deve essere letta tenendo conto che la nuova formazione dell'articolo 111 Cost. fissa una direttiva generale (la regola del "giusto processo") cui deve rispondere l'interpretazione di ogni modello processuale", ma anche Corte Cost. n. 73/2022, sentenza con cui i giudici costituzionali hanno confermato la piena operatività del principio del contraddittorio e di parità delle armi nel rito tributario.

⁸ R. NIRO, "Il controllo di ragionevolezza delle scelte del legislatore", in Foro It., 1998, Vol. 5, pp. 359 ss. si osserva, rispetto ai criteri adottati dalla Consulta rispetto alle pronunce di incostituzionalità che "*siffatta individuazione di criteri di valutazione tendenzialmente stabili e definiti è contraddetta da una prassi di decisioni adottate sulla base di formule spesso apodittiche («manifesta irragionevolezza»), comunque sintetiche, che non danno conto dei percorsi argomentativi seguiti e quindi lasciano spazio ai più diversi esiti, rischiando di dare l'impressione che «alla relatività di un giudizio di valore – quello legislativo –» finisca «ineluttabilmente per sovrapporsi un controllo di ragionevolezza anch'esso relativo e, come tale, idoneo a realizzare una funzione eminentemente 'creativa' che sicuramente fuoriesce dai compiti riservati alla corte».*

sentenze costituzionali⁹ che dichiararono l'illegittimità di molteplici norme ivi contenute. Lo stesso legislatore¹⁰ ha evidenziato come gli interventi della Corte abbiano scardinato l'impianto codicistico inizialmente elaborato.

È irrilevante se questa retrospettiva colga o meno la verità politica; ciò che importa è che, nelle ultime decisioni, la Corte Costituzionale abbia assunto un atteggiamento assai più mite rispetto al giudizio di costituzionalità alla luce del principio del giusto processo. Come si discuterà nelle pagine che seguiranno, il punto di equilibrio s'è raggiunto mediante il riconoscimento dell'ampia discrezionalità del legislatore nell'attuare i principi costituzionali.

In conclusione, l'ipotesi di partenza, che si cercherà di dimostrare nella presente tesi, è che il rito tributario, nonostante il principio generale di parità delle armi, sia sbilanciato a favore della parte pubblica. L'analisi non potrà che essere condotta individuando e studiando i singoli istituti asimmetrici, e il metro di giudizio adottato molto di rado sarà quello dell'ipotizzata incompatibilità costituzionale. Occorrerà, invece, ragionare in termini di opportunità e correttezza, alla luce dei nuovi valori che han fatto capolino nella cultura giuridica italiana.

La logomachia tra dichiarativisti e costitutivisti

Conclusa l'introduzione, prima di poter immergerci nella sostanza della materia è necessaria una premessa dalla portata sistematica.

Per ragioni che definirei addirittura programmatiche, pare opportuno rammentare le parole di Claudio Consolo, il quale ha osservato che il diritto tributario *“è un settore nel quale il profilo pubblicistico e quello privatistico si confrontano in modo singolarmente ravvicinato e quasi si compenetrano, perdendo talune delle loro consuete note dominanti e bipolarizzate¹¹”*.

L'unicità della materia ha posto le basi per un dibattito altrettanto tipico, che a distanza di quasi un secolo da quando fu per la prima volta sviluppato continua a riverberare sull'esegesi della disciplina.

⁹ Corte Cost. n. 137/1984, n. 41/1985, n. 303/1986, n. 102/1986, n. 120/1986, n. 102/1986, n. 156/1986, e n. 220/1986

¹⁰ E in particolare in Senato della Repubblica, Atto n. 3623, Relazione; Senato della Repubblica, Atto n. 3638, Relazione.

¹¹ La citazione è tratta da C. CONSOLO, *“Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario”*, in *“Il giudizio tributario”*, a cura di A. M. Perrino, G. Melis, C. Consolo, Milano, 2022, p. 2.

La questione riguarda l'identificazione della fonte genetica dell'obbligazione tributaria. A seconda della ricostruzione filologica del tema si apre la strada a diverse interpretazioni delle norme sia sostanziali che processuali.

Due sono le teorie storicamente contrapposte: il dichiarativismo e il costitutivismo.

Esse muovono da una fondamentale frattura, evidenziata in dottrina, tra le norme dette "materiali", ovvero immediatamente e autonomamente idonee a far sorgere un rapporto giuridico, rappresentando il lembo anteriore dello schema norma – effetto, e quelle chiamate "strumentali", le quali fonderebbero invece un rapporto trifasico del tipo norma – potere – effetto¹².

La più datata delle due ricostruzioni è uniformemente attribuita dalla dottrina¹³ all'opera di Giannini, padre del dichiarativismo, che a partire dagli anni '30 del XX secolo pubblicò una collana di manuali nei quali andò a farsi strada un'analisi progressivamente più attenta circa la genesi del tributo¹⁴.

Allo scopo di sublimare i progressi scientifici della teoria in commento, realizzatisi in più decenni di sforzi collettivi, si evidenziano i seguenti elementi salienti, traendoli dalla letteratura del suo capostipite, e in particolare da "*il rapporto giuridico d'imposta*", del 1937.

- Il tributo è espressione del potere d'imperio dello Stato. L'obbligo tributario preesiste l'ordinamento, e l'imposta è una prestazione che "*lo Stato, o altro ente pubblico, ha il potere di esigere [...] in virtù della sua potestà d'imperio¹⁵*".
- Il rapporto d'imposta deriva direttamente dalla legge, ed è lo spartiacque che separa i due fondamentali elementi dell'esazione del tributo, cioè la fonte dell'obbligo e il versamento del dovuto.
- Se l'an è indiscusso poiché derivante solo dalla legge, l'ente impositore "*ha il dovere di determinare in concreto il debito d'imposta con il suo*

¹² La distinzione in commento, con i termini usati, sembrerebbe essere stata coniata da M. CARNELUTTI in "*Lezioni di diritto processuale civile*", Padova, 1920, che ne fa sicuramente uso a pp. 122 ss. e 152 ss.

¹³ Sul punto, F. TESAURO, "*lineamenti del processo tributario*", Rimini, 1991 pp. 21 e 22, anche P. RUSSO, "*diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*", Milano, 1969, p. 5, ma più di recente lo stesso C. CONSOLO, in op. Cit. p. 3.

¹⁴ Ci si riferisce ai libri del citato autore tra cui "*il rapporto giuridico d'imposta*", Milano 1937, "*I concetti fondamentali del diritto tributario*", Milano, 1956, e in ultimo "*Istituzioni di diritto tributario*", Milano 1965.

¹⁵ Op. Cit. p. 2.

*provvedimento, cui il debitore è tenuto a prestare obbedienza, anche se non sia conforme alla legge, e che, ove non impugnato, diventa irretrattabile*¹⁶”

- Sorgendo l’obbligazione tributaria dalla legge, la posizione giuridica a essa collegata assume le forme del diritto soggettivo, ovvero del diritto “alla giusta imposizione¹⁷”.
- Il giudice tributario si limita ad accertare l’esistenza e la consistenza della pretesa tributaria, operando, in sostanza, un accertamento negativo.

La seconda, più recente, teoria è invece pacificamente attribuita alla ricostruzione di Allorio¹⁸, ed è convenzionalmente fatta risalire al 1942, quando questi pubblicò il suo “*diritto processuale tributario*”, disturbando le chete acque che avevano ormai serenamente accolto il precetto dichiarativista fino ad allora rimasto sostanzialmente invalso.

Ancora una volta si tenterà di riassumere in pochi componenti fondamentali la scocca dell’originaria dottrina costitutivista, e su cui si installarono gli sviluppi elaborati dagli autori successivi.

- La norma tributaria non regola il rapporto, quanto invece una funzione vincolata della pubblica amministrazione, attribuendole il potere impositivo¹⁹.
- Derivando l’obbligazione tributaria da un atto amministrativo, la tutela della posizione giuridica del contribuente si configura come mero interesse legittimo, e si esplica come “diritto d’annullamento” dell’atto illegittimo²⁰.
- Il sindacato del giudice si configura come giudizio sul provvedimento, mentre l’analisi del merito è mediata dall’atto impositivo.

A partire da questi *leitmotiv* è divampata la nota logomachia tra schieramenti contrapposti, che hanno arricchito o depauperato la tesi che, rispettivamente, di più o di meno tirava acqua al proprio mulino.

Ancora una volta, dal momento che ragioni di chiarezza espositiva ed effettività della ricostruzione rendono inopportuno ripercorrere per intero il dibattito sul tema, si tenterà

¹⁶ Op. Cit. p. 224.

¹⁷ Concetto insito in Op. Cit. p. 279, ma per una più ricca disamina sul punto, A. AMATUCCI, “trattato di diritto tributario”, Padova, 1994, Vol. 2.

¹⁸ Ancora una volta, quanto alla paternità storica della dottrina in commento, si richiamano le op. Cit. di F. TESAURO, p. 23, P. Russo, p. 33 e infine il recente C. CONSOLO, p. 2.

¹⁹ E. ALLORIO, “diritto processuale tributario”, Torino, 1942, pp. 74 ss., ma più di recente anche A. FANTOZZI, in “*Diritto Tributario*”, Torino, 1999, il quale distingue tra potestà di emanare la fonte normativa, che spetta allo Stato, e potestà all’imposizione tributaria, che spetta all’ente impositore, p. 75.

²⁰ Op. Cit. pp. 109 ss.

di riportare, senza alcuna pretesa di esaustività, quelli che mi sembrano essere stati i principali sviluppi di ciascuna delle due teorie.

Per quanto riguarda i costitutivisti, si osservò, ad esempio, che risultasse essere incompatibile con una genesi immediatamente normativa dell'obbligazione tributaria la circostanza che la definitività dell'atto impositivo ne comportasse anche la sua inoppugnabilità, a prescindere dalla realtà giuridica sostante.

Posta la natura dichiarativa e liquidatoria dell'atto dell'ente impositore, esso dovrebbe essere suscettibile di essere messo in discussione in ogni momento, ove sorgessero dei dubbi sulla consistenza del presupposto d'imposta²¹.

Ulteriore elemento che si riteneva essere indicativo della natura costitutiva del provvedimento amministrativo fu che rapporto tributario era, ed è ancora, scandito da rigorosi termini di decadenza invece che di prescrizione. Mentre, secondo un'interpretazione comune, si pensava che la prescrizione rappresentasse l'esaurimento di un rapporto giuridico divenuto già statico, e che ha assunto il carattere della definitività, la decadenza sarebbe stata a indicare che il rapporto in questione è ancora dinamico e cangiante.

Alla luce della scelta legislativa di sottoporre le facoltà riconosciute alle parti del rapporto d'imposta a termini di decadenza invece che di prescrizione si sostenne l'esistenza di una relazione ancora in via di formazione, il cui sviluppo è rimesso all'ente impositore²², il quale esercita propri poteri per costituire l'obbligazione tributaria.

Ancora, in seno alla tumultuosa palingenesi delle teorie in commento, i costitutivisti sottolinearono l'inesigibilità dell'obbligazione tributaria prima dell'atto dell'ente impositore, osservandosi che *“prima dell'imposizione non vi è nulla, che sia riferibile al contribuente, che rende rilevante un suo atto o comportamento”*²³. Sarebbe quindi l'esercizio del potere da parte dell'ente pubblico a concretizzare la norma tributaria, che non si riferisce al privato, ma alla pubblica amministrazione, attribuendovi poteri vincolati.

Anche il dichiarativismo si adeguò all'evoluzione storica e normativa, reinventandosi e acquisendo maggior profondità.

²¹ Sul punto, lo stesso Allorio in op. Cit. p. 70, ma anche A. BERLIRI, *“Principi di diritto tributario”*, Milano, 1964.

²² Sul punto, P. RUSSO, *“diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria”*, 1969 p. 45.

²³ La citazione è ripresa da F. TESAURO, *“lineamenti del processo tributario”*, 1991, pp. 47 ss.

Per quanto riguarda la cristallizzazione della pretesa impositiva, pur se infondata, laddove spiri il termine per ricorrere contro l'atto, già da tempo la miglior dottrina dichiarativista sosteneva che il contribuente *“per ristabilire a suo vantaggio l'Imperio della legge, deve sperimentare i rimedi legali concessigli, (altrimenti) il debito resta definitivamente fissato²⁴”*; in altre parole, veniva fissato il dogma dell'esaurimento dei rimedi giuridici per ripristinare un'ingiusta lesione dei propri diritti, facendo salva la struttura portante del dichiarativismo.

Parte della dottrina²⁵ osservò poi che la formulazione delle norme introduttive dei singoli tributi non lasciano trasparire in alcun modo il conferimento all'amministrazione finanziaria il potere di procedere alla concreta imposizione del tributo, ma si riferiscono esclusivamente all'evento rappresentativo di nuova capacità contributiva.

Infine, si evidenziò²⁶ che l'esercizio del potere dell'ente impositore dà luogo a un atto meramente eventuale, che ben potrebbe essere del tutto inesistente ove il contribuente redigesse una dichiarazione d'imposta ritenuta essere rispondente all'entità del prelievo fiscale effettivamente dovuto. Né, del resto, potrebbe ammettersi che la dichiarazione d'imposta abbia valore autonomo rispetto al debito tributario, sostenendo che essa sia un atto o negozio giuridico.

Tanto per gli atti, quanto per i negozi, è principio generale dell'ordinamento attribuirvi natura volitiva. Così, per esempio, l'art. 1390 del c.c. è dedicato ai vizi della volontà del contratto come causa di invalidità dello stesso, connessa alla carenza di volontà nella stipula o sottoscrizione. La portata obbligatoria della dichiarazione d'imposta, così come la sua indifferenza rispetto ai vizi della volontà, impedisce di ricondurlo a un autonomo atto o negozio, sostitutivo dell'atto impositivo che sarebbe dovuto essere stato emesso dalla pubblica amministrazione. Siccome la dichiarazione d'imposta deriva direttamente dalla legge, che ne prescrive interamente il contenuto, si è ribadita la teoria dichiarativista. Non è questa la sede per entrare nel merito di questa storica diatriba.

Mi preme comunque sottolineare che, come si può anche desumere dalle opere dei rispettivi demiurghi delle due teorie, il fulcro del dibattito era la classificazione delle posizioni giuridiche inerenti al rapporto tributario quali diritti soggettivi o interessi legittimi.

²⁴ Citazione di A. D. GIANNINI, in *“Istituzioni di diritto tributario”*, 1956, pp. 185 e 186

²⁵ Ci si riferisce in particolare all'Op. Cit. di P. RUSSO, p. 56. e 77 ss.

²⁶ Vedi *supra*

I mutamenti legislativi intervenuti in merito alla tutela degli interessi legittimi²⁷ hanno fatto perdere buona parte del rilievo pratico intorno all'accertamento della fonte genetica dell'obbligazione tributaria. Il significato della logomachia tra schieramenti si è quindi affievolito, e riveste un'importanza per buona parte accademica.

Ciò detto, le decisioni della Sezione Tributaria della Cassazione muovono prevalentemente dall'ottica dichiarativista, pur se non mancano influenze costitutiviste. È prevalsa la ricostruzione di processo tributario come “processo di impugnazione-merito²⁸”.

Da questa definizione programmatica deduciamo un vero e proprio manifesto della tutela processuale tributaria, che non è che sintesi tra teorie dichiarative e costitutive. Esso si esplica come giudizio sul rapporto, che investe in primo luogo il contenuto dell'atto, ma che si estende anche a gli aspetti del rapporto che se ne collocano al di fuori.

Come chiarito dai giudici di legittimità in ordinanza n. 18777/2020, “*il processo tributario è diretto a una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento d'Ufficio*”.

Sembrerebbe, quindi, denotarsi una consistenza tanto costitutiva, propria di un giudizio sull'atto, quanto dichiarativa, insita in un accertamento sul merito non mediato dall'atto, che insiste direttamente sul presupposto impositivo evidenziato autonomamente dal contribuente in sede dichiarativa.

In questa ottica diventano più chiare alcune scelte del legislatore tributario.

Si pensi, ad esempio, all'inesistenza d'un giudizio di “mero accertamento”, o anche l'assetto delineato dall'articolo 19 del c.t.p., in scorta del quale parrebbe che solo alcuni atti tipici siano suscettibili di essere impugnati, instaurando così il giudizio.

Queste scelte sembrerebbero essere dettate da una visione prevalentemente costitutivista, che disconosce natura autonoma all'obbligazione tributaria, occorrendo un atto amministrativo perché essa sia produttiva di effetti.

²⁷ Che godono oggi di un trattamento sostanzialmente analogo ai diritti soggettivi, non essendo ammissibile una differenziazione della tutela in base al giudice giurisdizionalmente competente. In particolare, in materia di risarcibilità del danno da lesione di interesse legittimo, fino a pochi anni fa ritenuto essere estraneo all'ordinamento, la Corte di Cassazione, mediante un'interpretazione che ebbe la meglio all'esito d'un intenso botta e risposta tra Corte Costituzionale, Consiglio di Stato e Corte di Cassazione, osservò, nella sentenza n. n. 13659/2007, che “*non si può fare differenza tra interessi che trovano protezione diretta nell'ordinamento e interessi che trovano protezione attraverso l'intermediazione del giudice amministrativo*”.

²⁸ Termine tratto dall'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 18777/2020, fermo restando che questo termine fosse ben noto già ai nostri duellanti, tenuto conto che lo menziona F. Tesoro in op. Cit pag. 34, e che anzi contesta il suo uso, sostenendo che, più coerentemente con le teorie costitutiviste cui aderiva, si dovesse parlare di “impugnazione-annullamento”.

Ulteriormente, e prendendo l'opposta direzione, il potere del giudice di sostituirsi alla pubblica amministrazione, così da non solo caducare il provvedimento illegittimo, ma addirittura imporne uno proprio al suo posto, è un elemento evidentemente influenzato dal dichiarativismo, tenuto conto che l'obbligazione tributaria sopravvive alla cassazione dell'atto da cui i costitutivisti pretendono esso si generi.

Al di là del merito dell'una e dell'altra teoria, occorre evidenziare un punto sottovalutato dalle teorie fin d'ora esaminate.

Il rapporto tributario, anche alla luce degli ultimi sviluppi sia processuali che sostanziali, rimane un contesto nel quale il contribuente è assoggettato alla supremazia dell'Agenzia delle Entrate. Essendo ormai passata in secondo piano la natura costitutiva o meno dell'avviso di accertamento, il punto focale diventa l'autoritatività dell'atto impositivo.

A prova di ciò il processo tributario vede un'inversione delle parti.

Mentre, formalmente, il contribuente assume il ruolo dell'attore, e l'amministrazione finanziaria mette le vesti del resistente, nella verità giuridica sostanziale è la sfera giuridica del contribuente ad aver subito un'aggressione dai pubblici poteri, rendendo, di fatto, il contribuente il vero convenuto, e l'amministrazione l'effettivo attore²⁹.

Tenendo conto di questi fattori, per ora solo accennati, ma che saranno sviluppati nelle pagine a seguire, ci è possibile passare al merito della questione.

²⁹ Tale conclusione discende dalla storica sentenza della Cassazione n. 2990/1979, con la quale il Supremo Consesso superò l'allora consolidata teoria della presunzione di legittimità dell'atto impositivo. Secondo questa ormai più che datata ricostruzione, *prima facie* sarebbe sempre spettato al contribuente dar prova dell'infondatezza della pretesa o dell'illegittimità dell'atto. A seguito della citata sentenza, valorizzando gli aspetti sostanziali del rapporto d'imposta, si è invece stabilito che spetta all'amministrazione dar prova della maggior imposta dovuta, mentre il contribuente è onerato della prova contraria.

1. LE PARTI

1. Il giudice

1.1 Le cause della riforma del processo tributario

Innegabilmente, parte dei motivi che mi hanno condotto a redigere una tesi di diritto processuale riguarda la stagione delle riforme del processo. Infatti, nell'arco di due anni, sono stati novellati sia il codice di procedura civile, sia il codice di procedura penale, sia, infine, il d.lgs n. 546/1992, contenente disposizioni sul processo tributario.

Con riferimento all'ultimo testo normativo citato, esso non è propriamente un codice. Tuttavia, sia in ragione dell'importanza che assume nella materia, sia poiché, nell'ottica comparativa tra ordinamenti, riveste un ruolo nel rito tributario speculare a quello rivestito dal c.p.c. e dal c.p.p. nei riti, rispettivamente, civile e penale, ve ne si farà riferimento come codice del processo tributario, d'ora in avanti più semplicemente "c.p.t."³⁰.

Tornando alla riforma del processo tributario, implementata con L. n. 130/2022, benché molteplici siano stati gli istituti modificati, la sua principale ragion d'essere attiene all'ingente arretrato fiscale pendente sugli uffici giudiziari, formatosi a seguito dell'emergenza sanitaria. La conseguente delibera del Piano Nazionale di Ripresa e

³⁰ Benché le ragioni per cui si parla del d.lgs 546/1992 in termini di "codice" attengano prevalentemente a motivi di chiarezza espositiva, nonché allo scopo di favorire una più immediata comparazione con gli altri codici cui si farà riferimento, preme allo scrivente, nella modestia della propria opinione, evidenziare un ulteriore elemento. E infatti, se il termine "codice" ancora possiede una dimensione storica, legata all'era della codificazione e discendente dal razionalismo illuminista, allora non possono ignorarsi anche alcuni parametri sostanziali ingenerati a tale termine. Come evidenziato da P. Ciprotti, *"Storia della codificazione"*, in *Enciclopedia Giuridica*, 1960, Vol. VII, nel suo significato originario il codice era una raccolta sistematica di norme che regolano una data materia. Aggiungerei, inoltre, che caratteristica dei codici veri e propri è la natura innovativa e non meramente riepilogativa del diritto. A ben vedere, posta l'indubbia natura innovativa del d.lgs., è indiscutibile, salvo rarissime eccezioni, che esso contenga esaustivamente tutte le norme che disciplinano il processo tributario. Infatti, come si evidenzierà più avanti, sia le norme regolatrici del procedimento tributario, sia quelle che regolano l'esecuzione, ancorché non contenute nel d.lgs. 546/1992, nulla hanno a che vedere col processo tributario. Anche gli aspetti regolati dal codice di procedura civile entrano nel rito tributario per tramite del modulo di raccordo contenuto all'art. 1 del decreto, che fa propria la disciplina processualciviltistica. Ribadendosi che questa scelta stilistica, nella piena consapevolezza di ciò che ne consegue, risponde a una decisione personale dello scrivente, si aggiunge che ragioni storiche e culturali parrebbero suggerire che il d.lgs. 546/1992 sia davvero un codice nel senso tecnico del termine. Anzi, sempre nell'ambito dell'umile opinione del presente autore, risultano assai più impropri i molteplici "codici del processo tributario", spesso commentati, attualmente in commercio. Queste opere, infatti, racchiudono spesso anche la disciplina dell'esecuzione e talvolta quella del procedimento. Come si è detto, tali momenti sono del tutto estranei al processo tributario propriamente detto, che nasce con il ricorso alla corte di giustizia di primo grado e si conclude con la pronuncia della sentenza della corte di giustizia di secondo grado.

Resilienza (“PNRR”), e gli obblighi degli Stati legati all’erogazione dei fondi previsti, hanno reso vitale il raggiungimento di una soluzione al problema dei carichi pendenti³¹. Galeotto, in questo caso, fu il peculiare modello della giustizia tributaria, che si qualificava, e si qualifica tutt’ora³², come sistema misto; la competenza di merito è infatti attribuita a un giudice speciale, incarnato dalle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado³³. La competenza giurisdizionale sulla legittimità riconfluisce invece nell’ordine giudiziario ordinario, spettando la definizione di tali liti alla Corte di Cassazione.

Si spiega in questi termini la situazione di grave dissesto della giustizia tributaria, e cioè in ragione dell’esistenza di una strozzatura interposta tra la fase dinanzi le corti di merito e il ricorso al giudice di legittimità.

Le controversie tributarie in Cassazione sono infatti di competenza d’una singola sezione della Corte, ovvero la sezione tributaria, ex quinta civile, la quale, in carenza di espressa previsione normativa, era stata istituita nel sistema tabellare, con decreto del Primo Presidente n. 61/1999. La sezione competente per i tributi, che assume le vesti di giudice specializzato, è stata storicamente destinataria di un numero di risorse ridottissimo, pari, mediamente, al 25% delle risorse disponibili negli ultimi dieci anni³⁴³⁵.

Inoltre, mentre gli ermellini, isolati negli austeri corridoi del quarto piano del Palazzaccio, sede degli uffici della sezione tributaria, si confrontano con la massa dei fascicoli pertinenti al contenzioso tributario, i giudici di merito, nel sistema previgente, svolgevano le proprie prerogative in quanto membri delle commissioni tributarie come un’attività eventuale e collaterale rispetto alle proprie funzioni prevalenti.

Il modello istituzionale delle commissioni tributarie era infatti basato su una rilevante quota di giudici onorari, ovvero non appartenenti ad altri ordini giudiziari, e che rappresentavano la quasi maggioranza dei giudici nominati nelle commissioni tributarie.

³¹ Tanto emerge, infatti, anche dalla relazione sull’amministrazione della giustizia per l’anno 2022, redatta dal Primo Presidente emerito della Corte di Cassazione, P. CURZIO, in ottemperanza all’articolo 37 del d.l. 98/2011, pag. 39.

³² Al momento in cui tale documento è stato redatto, non è ancora stato bandito il concorso per l’accesso alla magistratura tributaria.

³³ Questo è il nome attribuito, rispettivamente, alle ex commissioni tributarie provinciali e regionali, come modificato dall’articolo 1 lettera a) della citata Legge n. 130/2022.

³⁴ La travagliata relazione tra arretrato tributario e allocazione delle risorse dedicata alla sezione specializzata è ben nota alla dottrina. Si rimanda per tutti ad A. CAPPABIANCA, “*la “questione tributaria” nell’ambito della Corte Suprema di Cassazione*”, nel Foro It., 2017, Parte V. pp. 178 ss. non potendosi trovare miglior fonte che l’esperienza accumulata da un presidente di sezione tributaria della Corte di Cassazione.

³⁵ Statistiche tratte dagli ultimi 10 calendari giudiziari pertinenti alla Suprema Corte di Cassazione, e disponibili sul sito istituzionale.

In base alle statistiche³⁶, nel 2021 i giudici laici rappresentavano il 41,4 per cento dell'organico.

Tali giudici appartenevano alle più disparate estrazioni professionali, tra cui architetti e pensionati. Costoro svolgevano i rispettivi incarichi in via marginale – se non altro, in considerazione della ridotta entità dei compensi -, ed erano nominati dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria in forza di un concorso per titoli.

Tenendo a mente l'assetto così delineato, si spiega non solo l'attuale, nonché sproporzionata, lentezza nella definizione delle cause tributarie – il contenzioso tributario in Cassazione ha rappresentato, negli anni compresi tra il 2012 e il 2022, una percentuale che oscillava tra il quaranta e il cinquanta per cento del totale delle cause pendenti di area civile³⁷ - ma anche l'atecnicità solitamente ed empiricamente avvertita nelle sentenze delle commissioni tributarie.

Già da tempo, infatti, ci si interrogava sull'opportunità di porre le fondamenta della giustizia tributaria su giudici non professionali, in ragione non solo dell'arretrato accumulato negli uffici giudiziari competenti, ma anche della complessità e della cavillosità della materia, a maggior ragione ove si rammentino le ripercussioni causate dalla qualità (o dalla sua carenza) della sentenza emessa in appello rispetto ai rigidi schemi imposti dai canoni del giudizio di legittimità³⁸

La Legge n. 130/2022 ha configurato, a ben vedere, e a conferma della prevalenza della *questione tributaria* rispetto a esigenze di garantismo sostanziale³⁹, una riforma del giudice, prima ancora che del processo. Evocativo è infatti lo stesso articolo 1 della citata

³⁶ Ci si riferisce alle statistiche messe a disposizione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sul proprio sito istituzionale, e disponibili sul seguente link <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Contenzioso/Appendici-statistiche-relazione-monitoraggio-contenzioso-2021.pdf>

³⁷ Statistiche disponibili sul sito istituzionale del Ministero della Giustizia, disponibili al seguente link https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_14_1.page?contentId=SST1287132&previousPage=mg_2_9_13

³⁸ Sul punto, si rimanda ancora una volta all'esperienza maturata da A. CAPPABIANCA, "*L'arretrato «tributario» in Cassazione: occasioni da cogliere ed errori da evitare*", in Foro Italiano, 2021, Parte V, pp. 112 ss., che evidenzia le inevitabili e comprensibili ricadute in merito alla tecnicità delle decisioni e alla stabilità degli orientamenti, con conseguente effetto moltiplicatore sul contenzioso e aggravio dell'attività del giudice di legittimità. Si richiama anche F. GALLO, "*La «Sezione tributaria» della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*", in Rass. Trib., 2020, Vol 1, pp. 9 ss., per le medesime conclusioni.

³⁹ Le esigenze di celerità, che hanno prevalso sulla qualità, non sono certo un mistero. Al di là degli atti istituzionali già citati, e che evidenziano la gravità dell'arretrato tributario, autorevolissima dottrina ha evidenziato l'esigenza di una riforma ordinamentale per far fronte agli obblighi derivanti dal PNRR. Così, si rimanda per tutti a "*La giustizia tributaria in Cassazione: problemi e prospettive di Enrico Manzon, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis e Raffaello Lupi*", in giustizia.insieme.it, dell'8 Giugno 2020, a cura di E. MANZON. Tali autorevolissimi autori, in tempi non sospetti, evidenziavano il più grande vulnus della giustizia Italiana, ovvero l'assetto della giustizia tributaria. Non si sottovaluti che E. MANZON, già consigliere della Corte di Cassazione, è stato membro della commissione Della Cananea.

legge, che attraverso un *lifting* più semantico che operativo, ha rinominato le commissioni tributarie col più roboante termine di “corte di giustizia tributaria”, forse tralasciando fin troppo gli aspetti sostanziali.

Tanto premesso, la riforma non è andata fino in fondo, e ha lasciato, per certi versi, insoddisfatti. Infatti, nonostante l’unicità – se non addirittura irripetibilità – dell’occasione, collocatasi a valle di un’epidemia globale e alla più ricca erogazione di fondi pubblici dai tempi del piano Marshall, risalente al mandato del presidente USA Henry Truman, il sudore della commissione Della Cananea sembrerebbe aver ottenuto solo un piccolo passo per la giustizia tributaria, e un passo ancora più piccolo per l’ordinamento giuridico globalmente inteso.

Gli scopi istituzionali e politici della riforma, sicuramente influenzati dagli obiettivi posti dal PNRR, non sono stati del tutto raggiunti, e i problemi attinenti alla figura del giudice tributario, nonché alla specialità del relativo ordinamento, non hanno ancora trovato una soluzione definitiva.

La scelta eclettica del legislatore, fondata sull’ambizione di implementare un sistema comunque misto, composto in parte da *magistrati*, assunti tramite concorso, e in parte da *giudici*, racimolati tra gli attuali giudici togati delle ex commissioni tributarie, non pare essere stata fortunata.

Dei cento posti messi a disposizione del preesistente organico delle commissioni tributarie tramite bando, che consentiva di trasferirsi nelle corti di giustizia tributaria tramite l’esercizio di un’opzione, rinunciando all’ordine giudiziario di appartenenza, solo una minima parte è stata riempita⁴⁰.

Se ragioni numeriche indicano l’insuccesso della riforma per quanto riguarda l’impianto organico della nuova magistratura tributaria, alcuni aspetti più controversi, afferenti alla percezione comune del giudice, giustificano la generale delusione da essa provocata⁴¹.

Così, le corti di giustizia tributarie, e i giudici che vi risiedono, sono rimaste incardinate nel Ministero dell’Economia e delle Finanze (“MEF”), e in specie nella “Direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze”.

⁴⁰ Vedi E. MANZON, “Sulla riforma della giustizia tributaria: stallo (prevedibile), colpo d’ala e discesa sulla terra (necessari)”, in *giustizia insieme.it*, del 6 Febbraio 2023.

⁴¹ Per tutti, si rimanda al recente G. MELIS, “*liti tributarie, una riforma a danno dei contribuenti*”, 2022, in NT+Fisco.

Il regime istituzionale dell'ordine giudiziario tributario è regolato dagli articoli 17 e seguenti del d.lgs. n. 545/1992, i quali stabiliscono che l'organo di autogoverno dei giudici tributari, ovvero il Consiglio di Presidenza, è istituito con decreto del presidente della Repubblica, su proposta del MEF, e si inserisce nell'apparato organico del citato dicastero. Tale organo, tra le altre competenze ivi attribuite, delibera in merito alle nomine dei componenti delle corti di giustizia, amministra le risorse a esse destinate, esercita l'alta sorveglianza sulle corti, potendo richiedere informazioni in merito all'amministrazione della giustizia, e decide rispetto ai compensi dei giudici. I funzionari amministrativi pertinenti alle segreterie sono inoltre dipendenti del MEF.

1.2 La posizione giuridica del nuovo giudice tributario nel sistema legale italiano

Entrando nel merito della riforma, essa, a ben vedere, non si è limitata a ribadire il già noto rapporto tra MEF e giustizia tributaria, ma lo ha addirittura rinvigorito.

Con una novella del d.lgs. 545/1992 è stato introdotto l'articolo 24-bis, con cui è stato istituito un Ufficio Ispettivo in seno al Consiglio di Presidenza.

Il nuovo organo previsto dall'articolo 24-bis svolge, col supporto dell'ufficio competente alla giustizia tributaria presso il MEF, attività finalizzate alla verifica della competenza, rispettivamente, delle corti di giustizia di primo e secondo grado.

Insomma, uno degli aspetti fondamentali della revisione del rito è stato confermare l'apparente sudditanza del diritto tributario rispetto alle esigenze economiche e politiche del beneficiario sostanziale delle obbligazioni tributarie, ovvero il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che sembrerebbe ostacolare l'emancipazione di questo settore della giustizia dall'apparato governativo che ne trae diretto giovamento.

Criticità, quella insita nel rapporto incestuoso tra MEF e corti di giustizia, produttiva di legittimi dubbi sull'imparzialità del giudice e sugli eventuali conflitti di interesse, da tempo avvertiti in dottrina e giurisprudenza.

A questo, si aggiunga che nel nuovo sistema l'ordine giudiziario tributario continua a essere acefalo, dal momento che i giudici delle corti di giustizia tributaria non sono ammessi ai concorsi interni per accedere alla Corte di Cassazione.

La questione non è meramente interna all'ordine giudiziario. Essa si fa foriera di rilevanti perplessità, peraltro aggravate dalla lettura dell'articolo del nuovo articolo 363-bis c.p.c., introdotto con d.lgs. n. 149/2022, che introduce l'istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione per la risoluzione di dubbi interpretativi, nel rispetto di certi requisiti.

Qualche dubbio sull'applicabilità della norma in esame nel processo tributario sorge dal dettato normativo, che non indica quali giudici di merito possano disporre il rinvio pregiudiziale.

Un'interpretazione sistematica ci porta a ritenere che i giudici tributari rientrino tra gli organi giurisdizionali soggetti all'articolo 363-bis; ciò tanto in ragione dell'articolo 1 comma 2 del c.p.t., che dispone l'applicazione analogica delle norme del c.p.c. nel processo tributario, quanto perché il disegno di riforma conteneva una disposizione del tutto analoga, contenuta nel proposto, ma non approvato, articolo 63-ter c.p.t.⁴².

La circostanza che il giudice tributario possa rinviare già nel giudizio di merito gli atti alla corte di Cassazione, perché questa ponga in essere un principio di diritto vincolante per il giudice del rinvio, comporta delle innegabili ricadute sull'autonomia decisionale del remittente già nei primi due gradi di giudizio. L'elemento dirimente, tale da rendere questa norma per certi aspetti sconcertante, è l'alterità dell'ordine giudiziario tributario rispetto a quello dell'ordinario cui appartengono i giudici di Cassazione. Per questo motivo, si è evocativamente parlato del giudice tributario in termini di "*ventriloquo della Corte di Cassazione*⁴³". Insomma, s'è creato un giudice che non decide, o, comunque, decide ma fino a un certo punto.

Pur fuoriuscendo apparentemente dal tema dell'asimmetria, mi pare opportuno soffermarsi sulla questione.

Ebbene, nel voler salvaguardare la norma, ci si deve interrogare in merito alla portata costituzionale rispetto all'accesso alla Corte di legittimità di giudici diversi da quelli appartenenti all'ordine giudiziario ordinario.

Occorre, in tal senso, tenersi conto del combinato disposto dell'articolo 118 Cost., che proibisce l'istituzione di nuovi giudici straordinari o speciali, e della norma contenuta

⁴² Tra l'altro, tale ipotesi già ha trovato alcuni riscontri operativi. La Corte di giustizia tributaria di I grado di Agrigento, con ordinanza n. 428/2023, ha disposto il primo rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione per dubbi interpretativi. In dottrina, C. ROMANO e D. CONTI, "*Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione nel processo tributario*", in Corr. Trib., 2023, Vol. 2, pp. 148 ss.; in termini critici, P. COPPOLA, "*Il rinvio pregiudiziale dipende dalla riforma del processo civile*", in Dir. Prat. Trib., 2023, Vol. 1 pp. 172 ss.

⁴³ Sul punto, si veda C. GLENDI, "*Nuovi giudici tributari: "ventriloqui" della Cassazione?*", in Riv. Dir. Prat. Trib., 2022, Vol. I, pp. 945 ss., ove si osserva che "*non è chi non veda come un siffatto effetto alteri e travolga profondamente l'ordinato svolgimento del processo, sottraendo alle parti il diritto di ottenere dal proprio giudice naturale il vaglio delle proprie ragioni nel merito con l'imposta traumatica sospensione del processo e la proiezione della causa verticalmente nell'ultimo grado di legittimità.*". Analogamente, M. FABIANI, "*Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*" in Riv. Dir. Proc., 2022, Vol.1, pp. 206 ss., che evidenzia come il giudice del merito tributario "*si trasformi in ventriloquo perché parla con le parole della Cassazione*", pur essendo la sua pronuncia "*comunque resa in risposta alle domande e alle eccezioni delle parti*".

nella VI disposizione transitoria all'entrata in vigore della Costituzione, che prevedeva la revisione degli organi di giurisdizione esistenti entro il quinto anno dall'entrata in vigore della Costituzione.

Non dubitandosi della legittimità costituzionale del giudice tributario, né essendovi alcun precedente che riguarda strettamente tale ordine giudiziario, si è costretti a richiamare, per lumeggiare, se non altro per analogia, i dubbi esposti, la sentenza della Corte Costituzionale n. 1/1983.

Nella citata decisione, la Consulta si è pronunciata sulla legittimità costituzionale degli art. 6 e 16 della L. n. 180/1981, la cui lettura combinata, nel sopprimere il Tribunale Supremo Militare, attribuiva competenza giurisdizionale di legittimità sulle questioni militari alla Corte di Cassazione, e, specificamente a un giudice membro di una sezione ordinaria.

Nel determinare l'infondatezza dei dubbi di costituzionalità delle norme impugnate, il giudice delle leggi, al punto 5 della sentenza, per quanto rileva ai nostri fini, ha stabilito che *“l'istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di "sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura" è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore”*.

In punto di diritto, mi sembra quindi chiaro che nulla osterebbe al legislatore ordinario a integrare nella sezione tributaria della Corte di Cassazione un manipolo di giudici tributari.

Il dettato costituzionale, infatti, non offre facoltà, ma alternativamente obblighi e doveri; se la stessa Consulta parla di *“discrezionalità”* del legislatore, se ne deduce che non vi è alcun obbligo di rango Costituzionale che impone di garantire l'accesso alla Corte Suprema ai soli giudici ordinari⁴⁴.

⁴⁴ Pur se in via incidentale, la Consulta ha ribadito quanto ora ipotizzato in Corte Cost. n. 353/2002, Affermando che *“l'inserimento di estranei alla magistratura in sezioni specializzate di organi giudiziari o negli organi speciali di giurisdizione non è, di per sé, incompatibile con la Costituzione e rientra in una valutazione discrezionale del legislatore, con il limite della non manifesta irragionevolezza”* In dottrina, si veda poi A. GIOVANARDI e M. ANTONINI, *“Per un giudice tributario togato a tempo pieno: se non ora quando?”*, in *Il fisco*, 2021, Vol. 31, pp. 3051 ss.; vi accenna anche F. GALLO, *“Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato”*, in *Rass. Trib.*, 2021, Vol. 3, pp. 753 ss., nella parte in cui afferma che *“Se, insomma, come presuppone l'art. 111 Cost. e consente espressamente l'art. 102 Cost., possono entrare nella Sezione specializzata della Corte di cassazione, quali giudici di legittimità, soggetti “estranei alla magistratura o all'amministrazione della giustizia”, a maggior ragione vi possono entrare, ex art. 108, anche i giudici tributari in quanto giudici speciali non onorari, a tempo pieno, che hanno superato un concorso pubblico e sono assimilati ai giudici ordinari”*

Ragioni di opportunità politica suggeriscono, a mio parere, di porre fine all'acefalia che affligge l'ordine giudiziario tributario, rendendosi adeguato legittimare i giudici che vi prendono parte a partecipare ai concorsi interni per l'accesso alle funzioni superiori.

In definitiva, l'impressione che si ha, e di cui il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione rappresenta conferma, è che l'ordine giudiziario tributario appartenga a un organo giurisdizionale di seconda categoria. Ma se è vero che, come accennato in introduzione, e al di là delle formali qualifiche, il contribuente è l'attore sostanziale nel processo tributario, ciò significa che la tutela giurisdizionale a cui è ammesso il soggetto che in primo luogo lamenta la violazione dei propri diritti è figlia di un dio minore, surclassata e subordinata rispetto al regime appartenente alla magistratura ordinaria.

1.3 Incardinamento delle corti di giustizia tributaria nel MEF e profili di costituzionalità

Il dato incontestabile che s'è fin d'ora realizzato è che, diversamente dagli altri organi giurisdizionali, le corti di giustizia tributaria, invece che presso il Ministero della Giustizia, sono incardinate presso il soggetto beneficiario sostanziale dell'obbligazione tributario, ovvero il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il dibattito sulle conseguenze di questa scelta è vecchio tanto quanto lo è la giustizia tributaria stessa come ordinamento separato da quello ordinario.

Viste le recenti novità, quale migliore occasione per ricapitolare quello che si è detto sul tema che analizzare l'ordinanza di remissione della Corte di giustizia tributaria di I grado di Venezia, denumerata 408/2022, con cui è stata sollevata questione di legittimità costituzionale rispetto alla compatibilità dell'incardinamento dei giudici tributari nel MEF, rispetto agli articoli 3, 97, 101, 104, 105, 108, 110, e 117 Cost.

La motivazione di questo provvedimento richiama infatti gli argomenti più comunemente sottolineati da quella dottrina che ha da sempre sostenuto l'illegittimità del rapporto istituzionale tra giustizia tributaria e Ministero dell'Economia⁴⁵.

⁴⁵ Di cui, per esempio, E. DE MITA, "Processo Tributario: una riforma con troppe voci", in *Il Sole 24 Ore* del 22 aprile 2017 e *retro*, 2016, Vol. 1, pp. 1182 ss.: "Non ho difficoltà a dire che la proposta è la più interessante che sia stata presentata. Per questa ragione, è improbabile che essa passi (anche per la resistenza di interessi corporativi). Il punto cardine da tenere presente è quello che prevede che il personale amministrativo delle Commissioni passi nei ruoli dell'amministrazione della Giustizia. È più difficile che un cammello passi per la cruna di un ago che il ministero delle Finanze rinunci al dominio che ha sulla vita delle Commissioni tributarie"; più velatamente, D. CHINDEMI, "Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2016", in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, Vol. 3, pp. 1155 ss. Ancora, S. CANTELLI, "Cittadini-

Nel volerlo analizzare più da vicino, il giudice *a quo*, disponendo la sospensione del processo in corso, che concerneva l'accertamento di una cd. frode carosello, ha dichiarato di non poter definire la controversia senza aver primo sottoposto la questione di legittimità costituzionale alla Consulta.

Così, i giudici della Serenissima, alla luce della legge 130/2022, hanno argomentato, in primo luogo, sulla non irrilevanza della questione, dedicandovi il capo secondo della citata ordinanza. A loro parere, sarebbe rimasta in vita un'organizzazione della giustizia tributaria che pregiudica le garanzie di autonomia e indipendenza del giudice prescritte dall'articolo 108 Cost., e affermano che l'assetto ordinamentale istituito sia *“del tutto idoneo a sottrarre a questa Corte medesima quella serenità che deve imprescindibilmente presiedere e preesistere all'atto del giudicare e ne determina [...] la paralisi della funzione decisoria”*.

Delibata la rilevanza, il seguente capo è dedicato all'esame della fondatezza della questione oggetto di rinvio.

Rispetto a questo ulteriore aspetto, nell'ordinanza di remissione si legge che il rapporto di dipendenza nutrito verso il MEF compromette di per sé l'imparzialità del giudice tributario.

A questa conclusione, sempre secondo l'interpretazione proposta dal giudice rimettente, si giunge tanto in ragione dei poteri ispettivi riconosciuti alla Direzione Centrale, come si legge nel punto 3.1.1.) dell'ordinanza in commento, quanto per i rapporti di subordinazione dei dipendenti delle corti, i quali, come si legge nel punto 3.1.2.), sarebbero compromessi nell'esercitare indipendentemente le proprie funzioni, poiché legati al MEF sia per le nomine che per la determinazione del proprio compenso.

Due interi punti, ovvero i numeri 3.2) e 3.3) sono inoltre dedicati ai rapporti tra l'articolo 3 Cost. e la risposta istituzionale ad alcune condotte del giudice.

In un repentino *revirement*, il centro delle attenzioni parrebbe muoversi verso privilegi negati, nella misura in cui si sostiene che l'articolo 12 del d.lgs n. 545/1992, lettera c) introduce un'ipotesi di irragionevole sanzione disciplinare, alla cui stregua il giudice che commette alcuni gravi illeciti decade immediatamente dalla sua carica.

contribuenti e avvocati tributaristi: figli di un processo minore?”, in Il fisco, 2014, Vol. 37, pp. 3651 ss.; AA. VV., *“Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno statuto del contribuente europeo”*, in Corr. Trib., 2014, Vol. 23, pp. 1810 ss.

Nel successivo punto dell'ordinanza, ovvero il numero 3.3), si propone una coraggiosa esegesi dell'articolo 7 del d.lgs. n. 545/1992, concernente il sistema di avanzamento di carriera dei giudici tributari.

L'articolo in commento prevede che solo i giudici che abbiano raggiunto un rapporto annuo tra provvedimenti depositati tardivamente e numero globale di provvedimenti depositati pari o superiore al sessanta per cento sono legittimati ad accedere ai concorsi interni per il tramutamento alle funzioni superiori. Posto che questa norma mi pare contenere un meccanismo premiale a favore di quei giudici che abbiano raggiunto degli obiettivi di efficienza e celerità nell'espletamento delle proprie funzioni, essa viene interpretata come celata sanzione disciplinare, idonea a pregiudicare l'indipendenza dei magistrati che potrebbero essere così "*arbitrariamente perseguiti*".

Esaminatisi i punti salienti dell'ordinanza di remissione con la quale si è dubitato della legittimità costituzionale dei menzionati articoli del d.lgs. n. 545/1992, come modificato dalla L. n. 130/2022, non si può non vedere che tale ordinanza, già di per sé, si presenta come cronaca di una morte annunciata.

Lo stesso rimettente menziona, infatti, un celebre precedente analogo⁴⁶, e cioè l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 227/2016, con la quale la Consulta ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità Costituzionale sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con ordinanza n. 70/2016.

In quell'occasione, il giudice delle leggi, a fronte di plurimi interventi creativi richiesti dal rimettente, ha chiarito che "*interventi di questo tipo – manipolativi di sistema – sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore*".

E così, ben consapevole della quasi perfetta identità dei *petitum* di ciascuno dei due provvedimenti, il giudice dell'ordinanza n. 408/2022 ha provato a distinguersi dalla richiesta dell'omologo emiliano sostenendo che, mentre nel precedente del 2016 erano stati richiesti plurimi interventi manipolatori da parte dei giudici costituzionali, l'ordinanza ora in commento è volta a ottenere la mera declaratoria di incostituzionalità "*di tutte le norme censurate nella parte in cui implicano che la giurisdizione tributaria sia amministrativamente inquadrata nel ministero delle Finanze invece che in quello della Giustizia*".

⁴⁶ Con nota di V. AZZONI, "*La lunga e lenta agonia delle Commissioni tributarie*", 2017, in Boll. Trib., Vol. 5, pp. 404 ss.

La tesi così delineata, non priva già di per sé di forzature, mi sembra non centri la *ratio* sottintesa alla decisione con la quale la Consulta ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità sulle norme che prevedevano l'incardinamento delle ex c.t.r. e c.t.p. nel MEF.

Nonostante i giudici veneziani sostengano che, a determinare la pronuncia di manifesta inammissibilità, sia stata la richiesta di emettere una sentenza cd. manipolativa da parte della Consulta, contenente una pletora di interventi additivi, non mi sembra coerente ritenere, per ragioni sistematiche, che sia questo il fulcro della decisione, e ciò a maggior ragione se si considera che la Corte Costituzionale, ove necessario⁴⁷ non si è dimostrata reticente nel pronunciare decisioni manipolative.

Il punto dell'ordinanza n. 227/2016 mi sembra essere, invece, il limite autoimposto dalla Corte Costituzionale medesima, e funzionale a demarcare la zona franca dal sindacato di legittimità dei giudici, che coincide con lo spazio di stretta discrezionalità del legislatore. Che a essere richiesta sia una sentenza manipolativa oppure di mera declaratoria di incostituzionalità con conseguente rimando al legislatore per sopperire al vuoto normativo venuto in essere, mi sembra del tutto irrilevante, giacché in entrambe le ipotesi il risultato è quello di invadere la discrezionalità del Parlamento.

Posto che, in virtù di quanto fin d'ora osservato, mi sembra ragionevole pensare che l'ordinanza della corte di Giustizia di Venezia andrà incontro a una declaratoria di manifesta inammissibilità, conformemente al citato precedente rilevante, in dottrina non è mancato chi ne ha sottolineato anche le carenze sul piano del merito.

Si è infatti osservato⁴⁸ che requisito indefettibile per dichiarare l'ammissibilità di una questione di legittimità costituzionale è la rilevanza della norma impugnata nel caso concreto, da intendersi come rapporto di pregiudizialità prodromico alla risoluzione della controversia⁴⁹.

⁴⁷ Si veda per esempio la mediatica sentenza della Corte Costituzionale n. 131/2022, in materia di cognomi dei figli. Con questa decisione, che tocca un tema relevantissimo, i giudici non si sono trattenuti dall'emettere un provvedimento manipolativo della normativa di settore, dichiarando l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'articolo 262 c.c., nella parte in cui non prevedeva che, salvo diverso accordo, il figlio eredita il cognome di entrambi i genitori.

⁴⁸ Sul punto, giungendo a conseguenze del tutto analoghe, si rimanda a R. SUCCIO, consigliere della Corte di Cassazione della sezione tributaria, in *“la riforma del processo tributario è incostituzionale? L'ordinanza della CGT di Venezia”*, in OneFiscale, Wolters Kluwer, 2022.

⁴⁹ E che si richiede essere motivata dal giudice remittente, per non andare incontro a una declaratoria di inammissibilità. Si tratta di un'inammissibilità dovuta a carenza di motivazione circa l'incidenza della norma sul caso di specie, come si evince da varie decisioni della Consulta quali le nn. 403/2002, 111/2009, o 264/2015.

I giudici veneziani in nessun momento hanno chiarito in che misura e in che modo le norme impugnate ostano alla concreta risoluzione della controversia, tenuto conto si tratta di norme ordinamentali, e che regolano la posizione del giudice, mentre il caso *a quo* riguardava l'accertamento di una frode carosello.

A ben vedere, inoltre, è lo stesso collegio rimettente a riconoscere implicitamente che non v'è nulla da provare. Stando alla citata ordinanza, a essere compromessa non è già l'imparzialità del giudice rispetto all'interesse sotteso a causa dell'incardinamento degli organi di giustizia tributaria presso il MEF, quanto invece la mera *serenità* dell'organo decidente, da intendersi come condizione psicologica e soggettiva.

Se da una parte le condizioni di squilibrio psicologico dei magistrati sono affrontate dall'ordinamento con i tradizionali istituti di rikusazione e astensione, d'altro canto è stato lo stesso collegio a non riuscire a individuare alcuna circostanza in grado di manipolare concretamente il giudice nella definizione della controversia, che vada oltre la consapevolezza, di per sé innocua, di essere sorvegliato da un organismo, peraltro indipendente, in quanto composto da undici membri eletti dagli stessi giudici tributari e quattro di nomina parlamentare, funzionalmente pertinente al MEF⁵⁰.

Visto e considerato che, alla luce di quanto detto, l'appartenenza amministrativa delle corti di giustizia tributaria al Ministero dell'Economia e della Finanza non sembra essere una questione risolvibile attraverso lo strumento del ricorso incidentale al giudice delle leggi, invece che di legittimità giuridica, in tal sede occorre affrontare la questione dell'opportunità politica di un sistema così impostato.

Il vero tema dell'apparente subordinazione dei giudici tributari al MEF è quello non già inerente all'effettiva indipendenza e autonomia della magistratura, ma all'apparenza d'indipendenza.

Il punto che, sommessamente, ritengo possa essere criticato dell'ordinanza della corte di giustizia di Venezia è quello di aver interpretato il principio di imparzialità e terzietà del giudice alla luce del solo criterio oggettivo, nonostante tale valore vada soppesato anche in ragione d'un elemento soggettivo. Infatti, non è certamente vero che la neutralità del magistrato riguarda la sola l'oggettiva equidistanza dalle parti in giudizio e dai pubblici

⁵⁰ Di diverso avviso, si segnala E. DELLA VALLE, "La "dipendenza" del giudice tributario di nuovo alla Corte costituzionale", in *Il fisco*, 2023, Parte 4, pp. 346 ss., che tuttavia condivide le osservazioni fatte in merito all'inammissibilità del ricorso alla Corte Costituzionale.

poteri⁵¹; è ovviamente lapalissiano osservare che questi sono grandi temi, di importanza tutt'altro che secondaria. Vi è però qualcosa di più.

Secondo autorevolissima dottrina⁵², il tema della indipendenza e imparzialità della magistratura costituisce anche una forma di democratizzazione della giustizia.

L'articolo 111 Cost. non è esclusivamente volto all'efficientismo giuridico, e quindi mero raggiungimento di decisioni tecnicamente corrette da parte del giudice.

L'autonomia della magistratura è anche strumento di legittimazione del giudice agli occhi del cittadino, il quale non solo richiede una giustizia erogata in maniera effettivamente equa e uniforme, ma necessita di poter anche confidare che il sistema giudiziario sia al servizio del popolo, e non del potere, rispetto al quale si deve porre in condizioni di indipendenza formale oltre che sostanziale⁵³.

È evocativo, in tal senso, l'articolo 101 della Costituzione, che afferma due soli principi, significativamente l'uno accanto all'altro, e cioè che il giudice è sottoposto solo alla legge, e amministra la giustizia in nome del popolo.

Alla luce di quanto detto, a nulla rileva che i giudici tributari siano effettivamente autonomi e indipendenti, se questa circostanza non appare immediatamente evidente dal sistema giuridico. Insomma, se anche il MEF non influisce sulle decisioni del giudice

⁵¹ Profili sicuramente fondamentali, ed evidenziati, ad esempio, da A. TRAVI, *“Gli Art. 24 e 111 Cost. come principi unitari di Garanzia”*, in Foro It., 2011, Parte V, pp. 165 ss., ove si afferma che *“il canone della terzietà e imparzialità del giudice comporta il superamento secco di ogni concezione che dia rilievo alla dimensione dell'interesse pubblico rispetto all'esercizio della funzione del giudice: è una concezione che in passato era dominante in riferimento al giudice speciale, tanto che la specialità del giudice è stata a lungo giustificata proprio con l'esigenza di una tutela particolare per l'interesse pubblico. Oggi, invece, il collegamento con l'art. 24 consente di riconoscere che la funzione giurisdizionale, sia essa esercitata dal giudice civile o dal giudice amministrativo, è essenzialmente indirizzata alla protezione di situazioni giuridiche soggettive, e non di interessi d'altro ordine”*.

⁵² Si veda C. CONSOLO, *“Terzietà e imparzialità nella dinamica dei processi non penali”*, in Foro It., 2012, Parte V, pp. 22 ss, per una più completa analisi sul punto, a G. Canzio, *“L'indipendenza della magistratura nel XXI secolo”*, in Foro It., 2018, Parte V, pp. 193 ss, in cui l'autore analizza l'evoluzione storica, a partire dall'articolo 68 dello Statuto Albertino, e la rilevanza odierna dell'indipendenza della magistratura, in chiave di legittimazione democratica. D'altro canto, al di là degli argomenti strettamente giuridici, già Fabrizio de Andrè, in *“Storia di un impiegato”*, album pubblicato nel 1973, dedicò una canzone al tema, *“Sogno Numero Due”*.

⁵³ Sul punto, anche M. RAMAJOLI, *“Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario”*, in Rass. Trib., 2013, Vol. 2, pp. 357 ss., *“Ma nel processo deve essere sempre assicurata una reale equiordinazione delle parti, a prescindere dell'interesse materiale di cui esse siano portatrici ed è proprio la costituzionalizzazione del principio del giusto processo a rimettere in discussione il tradizionale prolungamento processuale dell'interesse pubblico sostanziale.*

L'evocazione vuoi dell'interesse pubblico vuoi dello specifico interesse fiscale fa perdere la consapevolezza che sia il processo tributario sia il processo amministrativo sono finalizzati esclusivamente alla tutela di situazioni giuridiche sostanziali protette dall'ordinamento. Altrimenti si rischia di rimanere ancorati all'idea anacronistica di contenzioso amministrativo, nonostante il chiaro dettato costituzionale che introduce un legame indissolubile tra giusto processo e attuazione della giurisdizione.”

tributario, e non v'è alcun motivo sostanziale per ritenerlo, esso è delegittimato agli occhi del contribuente, che a sua volta è costretto a difendersi davanti a un sistema giuridico che nulla fa per dimostrarsi meritevole di fiducia.

Ed è così che mi pare giusto iniziare quest'anabasi tra gli istituti del processo tributario, ovvero evidenziando la prima, grande asimmetria; si tratta, in questo caso, di un'asimmetria formale e programmatica, sintomatica di un'intenzione più che di un'azione, e che consiste nell'implicita dichiarazione di sovranità, ancorché platonica, del potere esecutivo sulla giustizia tributaria, quasi a voler dire che tutte le parti sono uguali, ma alcune sono più uguali di altre.

2. Il contribuente

2.1 Nel giudizio tributario, chi è la parte privata?

Conclusasi l'analisi delle peculiarità attinenti al giudice tributario, occorre soffermarsi su alcuni aspetti concernenti la parte privata, che nel giudizio tributario si identifica col contribuente. La prima questione da chiarire riguarda l'aspetto più concreto e pragmatico del tema, ovvero le entità che, fisicamente, possono incarnare il ruolo di parte processuale.

Per quanto possa apparire paradossale, alcune specificità del rito tributario richiedono di ristudiare la materia dai suoi rudimenti, nel senso proprio del termine, a partire dalla circostanza che nell'ordinamento italiano la parte non è mai definita esplicitamente, e ciò nonostante il codice del '42 vi dedichi l'intero capo I del titolo III.

Nacque, dal vuoto normativo così formatosi, un vivace dibattito dottrinale, che si scisse ben presto in due principali correnti.

Il capostipite della prima fu Giuseppe Chiovenda, che elaborò una definizione formale e strettamente processuale, secondo cui *“la parte è colui che domanda in proprio nome (o nel cui nome è domandata) un'attuazione di legge, e colui di fronte al quale essa è domandata⁵⁴”*.

Dell'altra tesi, il più autorevole esponente fu Francesco Carnelutti, nelle cui opere la definizione parte viene declinata con taglio sostanziale; egli osservò che *“nel linguaggio della pratica e della legge la parola parte è usata promiscuamente ora per indicare la*

⁵⁴ Citazione di G. CHIOVENDA, *“Principi di diritto processuale civile”*, Napoli, 1923, p. 578.

*parte in senso sostanziale, ora per indicare la parte in senso processuale*⁵⁵, sottolineando la frammentarietà del concetto di parte e la disomogeneità del suo uso dalle norme che la menzionano.

Da quest'apparente conflitto emerge vigorosamente la frantumazione del concetto di parte, che si distingue in parte sostanziale e parte processuale; la prima locuzione indica il soggetto nei confronti della cui sfera giuridica la decisione del giudice produce i propri effetti, mentre la seconda evidenzia il soggetto, eventualmente diverso, che chiede, o nei confronti del quale è chiesta, l'attuazione della legge.

Non è necessario che le due concezioni riconfluiscono nel medesimo centro di imputazione di interessi giuridici; ciò che occorre sottolineare è che la parte processuale esiste in funzione e come conseguenza della parte sostanziale, che, insoddisfatta di un diritto soggettivo a essa spettante, incardina un accertamento giurisdizionale.

Possiamo giungere a tale conclusione esaminando la tradizionale e pacifica definizione di processo, anche questa elaborata in via dottrinale, e cioè *“la serie di atti delle parti o degli organi giurisdizionali, compiuti in un dato ordine, dati termini e modi [...] più intimamente considerato, esso si presenta come un rapporto giuridico [...] (ed) è il mezzo con cui si accorda tutela giurisdizionale a una delle parti*⁵⁶”.

Risulta chiaro, in questi termini, che l'esistenza di una posizione giuridica sostanziale incerta è il presupposto dell'esercizio dell'azione processuale e del successivo acquisto dell'*aquis* dei poteri a essa connessi, spettanti alla parte in giudizio.

Tanto detto, occorre interrogarsi sui requisiti prodromici all'acquisizione di posizione giuridiche soggettive idonee a configurare un diritto che, se leso, legittima all'esercizio dell'azione.

La capacità di assumere la titolarità di situazione giuridiche soggettive è individuata, significativamente, dall'articolo 1 del codice civile, il quale definisce il concetto di capacità giuridica, la quale *“si acquista al momento della nascita”*. Il combinato disposto dell'articolo 1 c.c. e dell'articolo 22 Cost. hanno permesso alla corte di Cassazione di

⁵⁵ Citazione di F. CARNELUTTI, *“lezioni sul processo civile”*, Padova, 1930, p. 298.

⁵⁶ Citazione di G. CHIOVENDA in op. cit. in nota 54, ma in termini equivalenti anche E. FAZZOLARI, in Enc. Giur., 1986, Vol. XXXVI, p. 118, in cui si afferma che *“il processo civile è indirizzato alla tutela dei diritti soggettivi, anche se si conclude senza ottenere il risultato”*, e p. 155, ove si afferma che *“la insoddisfazione del diritto soggettivo costituisce il presupposto del processo”*.

desumerne un principio generale dell'ordinamento⁵⁷, e in quanto tale incomprimibile dal legislatore ordinario, se non per tutelare interessi di equivalente rango.

La titolarità della capacità giuridica, che le persone fisiche acquistano al momento della nascita, è riconosciuta analogamente alle persone giuridiche, ai sensi dell'articolo 11 c.c., a partire, però, dall'iscrizione al registro delle imprese.

Ribadite tali considerazioni, si giunge all'ancor più ovvia conclusione che, se la capacità giuridica si acquista con la nascita, la si perde nella morte. Per le persone fisiche, essa coincide con la cessazione delle funzioni dell'encefalo, mentre, per le persone giuridiche, si suole identificarla con l'estinzione dell'ente, che si realizza attraverso la sua cancellazione dal registro delle imprese⁵⁸.

A nulla dovrebbe rilevare la circostanza che residuino rapporti giuridici pendenti, nella misura in cui, ai sensi dell'articolo 2495 del codice civile, eventuali creditori insoddisfatti potranno agire nei confronti dei soci, limitatamente alle somme riscosse in ragione del bilancio di liquidazione.

Il quadro normativo così delineato dovrebbe risultare ovvio non al giurista luminaire, bensì già al più modesto studente di diritto, richiamandosi un principio afferente al buon senso comune più che ai massimi sistemi giuridici, e cioè che, per dolersi di un diritto leso, occorre *perlomeno* essere vivi.

Com'è evidente, la rapida ricostruzione di alcuni aspetti elementari concernenti la figura giuridica della parte, ordinariamente del tutto pleonastica nell'ambito di una ricerca che spera di raggiungere una consapevolezza del diritto già matura, è stata richiamata per introdurre un'alquanto recente sentenza della Corte Costituzionale, la n. 142/2020, con cui il giudice delle leggi ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 28 comma 4, del d.lgs. n. 175/2014, rispetto agli art. 3 e 76 Cost.

La norma di cui si dubitava prevede che, al solo fine di preservare l'efficacia e la validità di alcuni atti espressivi della pretesa tributaria emessi dell'ente impositore, è inefficace, relativamente alla sola amministrazione finanziaria, e per la durata di cinque anni a partire dalla richiesta, la cancellazione della società dal registro delle imprese, nonché la sua conseguente estinzione.

⁵⁷ Ci si riferisce alla storica sentenza della Corte di Cassazione n. 3467/1973, in scorta della quale i giudici dichiararono che, se da una parte i diritti del concepito sono subordinati al momento della nascita, dall'altra tale norma è un principio generale, e ipotetiche eccezioni vanno qualificate in quanto di portata generale.

⁵⁸ Da ultimo, F. PISTOLESI, *“Il processo tributario”*, Torino, 2023, p. 56: *“Non ha per esempio la capacità di essere parte il defunto o il soggetto che non è ancora nato o, ancora, la persona giuridica estinta”*

In altri termini, il legislatore, vestendo il ruolo di negromante, resuscita la società morta, riportandola in vita esclusivamente in ragione del procedimento volto all'accertamento della maggior imposta dovuta e dell'eventuale processo che vi segue.

Esaminandosi nel merito la fattispecie, la decisione in commento è stata depositata in seguito al ricorso della ctp di Benevento⁵⁹, con il quale i giudici Campani hanno chiamato la Consulta a pronunciarsi, in particolare, sulla compatibilità del citato articolo con il principio uguaglianza.

Nel ricorso introduttivo, il rimettente evidenzia che i creditori sociali "ordinari", che siano rimasti insoddisfatti della propria pretesa anche in seguito alla liquidazione della società, possono far valere il proprio credito esclusivamente nei confronti dei soci, i quali ereditano le posizioni giuridiche della società estinta.

Avrebbe quindi costituito un'irragionevole discriminazione, rispetto al trattamento riservato agli altri creditori sociali, il differimento dell'efficacia della cancellazione dal registro delle imprese della società, a esclusivo vantaggio dell'amministrazione finanziaria.

Alla luce dei motivi di ricorso, la Consulta ha ribadito, in primo luogo, che non sussiste una piena equiparabilità tra obbligazione di diritto comune e obbligazione tributaria.

Per giungere a questa conclusione, il giudice delle leggi ha invocato il principio dell'interesse fiscale, osservando che nell'obbligazione tributaria sia insita una sacralità, estranea a un'omologa obbligazione di diritto comune, tenuto conto che solo la prima, una volta riscossa, fornisce le risorse essenziali per il funzionamento delle Istituzioni Repubblicane.

Si giustifica così, in base alla motivazione della sentenza, il trattamento di favore verso il fisco, nella misura esso è necessario a favorire la riscossione dell'obbligazione tributaria.

La decisione in commento non può non far sorgere qualche perplessità.

A ben vedere, i medesimi dubbi sorti al giudice rimettente erano stati posti, incidentalmente, anche dalla Corte di Cassazione, in un precedente provvedimento⁶⁰.

⁵⁹ Con commento di F. CAMPODONICO, *"L'“estinzione differita” delle società ai fini tributari al vaglio della Corte costituzionale"*, in Dir. Prat. Trib., 2020, Vol. 6, pp. 2706 ss., il quale condivide le ubbie dei giudici Beneventani, concludendo che *"La Corte, pur animata dalle migliori intenzioni (mancherebbe!), spesso finisce per "lavorare con quello che ha", cercando di "attrarre" anche le soluzioni meno eleganti in un'orbita più "alta", collegata a quegli "interessi vitali" dello Stato da salvaguardare (come, ad es., "la salvaguardia della vita finanziaria dello Stato", ecc.). Tuttavia, la bontà di queste soluzioni, dovrà essere provata caso per caso e si dimostrerà tale solo se (grazie all'opera dei principali attori e dei vari utenti del diritto coinvolti) si riuscirà a dare una sistemazione credibile ai problemi applicativi che sono già emersi e che senz'altro emergeranno ancora nei prossimi anni"*.

⁶⁰ Ci si riferisce alla sentenza della Corte di Cassazione n. 6743/2015, con nota di A. M. PERRINO in Foro It., 2015, Parte I, pp. 1530 ss., nella quale, si legge in motivazione, i giudici evidenziano che l'accertata

I giudici del Palazzaccio, in quella sede, conclusero che si trattasse di una norma sostanziale, priva di portata processuale, e conseguentemente inapplicabile *ratione temporis* al caso di specie, così da impedir loro di attivare un incidente di costituzionalità per difetto di rilevanza.

La natura sostanziale della norma non osta comunque a commentarne le ricadute processuali, alla luce della strumentalità della tutela processuale rispetto alla lesione di un interesse giuridico sostanziale sottostante.

A parere di chi scrive, è l'Avvocatura Generale dello Stato, nelle memorie difensive depositate, a centrare il punto della questione, come si evince anche dal punto 3.7 della sentenza; gli stessi giudici costituzionali riconoscono infatti che *"l'Avvocatura generale dello Stato ha messo correttamente in evidenza che la disciplina della cancellazione delle società dal registro delle imprese e la conseguente perdita di capacità e soggettività dell'ente è di ostacolo alle attività svolte dall'amministrazione finanziaria nei confronti di quest'ultimo."*

Non vi sono dubbi che il fulcro delle nostre perplessità consista nel riconoscimento a un soggetto privo di capacità giuridica, giacché legalmente estinto, della capacità di assumere diritti di proprietà, necessari all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

E infatti, pur volendo ammettere la legittimità del differimento dell'efficacia della cancellazione dal registro delle imprese, l'estinzione è improduttiva di effetti con solo riferimento all'efficacia dell'avviso di accertamento o atto equivalente, che è fonte del debito d'imposta. Dal momento che la società estinta rimane priva della capacità giuridica, la Corte Costituzionale non chiarisce come essa possa possedere un patrimonio idoneo a soddisfare l'obbligazione, né come possa esercitare i propri diritti processuali, quali l'esercizio dell'azione giuridica, dal momento che tali posizioni giuridiche soggettive vanno al di là del rapporto d'imposta intrattenuto con l'amministrazione finanziaria⁶¹.

Una volta evidenziata l'attitudine della sentenza in commento a violare il principio generale della capacità giuridica, occorre ulteriormente analizzare il richiamo dei giudici

portata sostanziale della norma in commento impedisce di esaminarne la compatibilità con gli articoli 3 e 76 Cost; nota anche di G. RAGUCCI, *"Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro delle imprese valgono solo "pro futuro" "*, in Corr. Trib., 2015, Vol. 38, pp. 1626 ss.

⁶¹ Sono queste domande ancor prive di risposta. Per alcune ipotesi. L. BOGGIO, *"Società cancellate - La Consulta salva l'ultrattività "fiscale" delle società cancellate. Verso l'ultrattività "civile"?"*, in Giur. It., 2021, Vol. 4, pp. 876 ss; Con la consueta vis, C. GLENDI, *"A infera. La Consulta "benedice" l'illogico "diritto vivente" sull'estinzione postliquidativa delle società, ma non l'apparente disposta cancellazione "del" registro delle imprese"*, in Corr. Giur., 2021, Vol. 1, pp. 78 ss.

costituzionali all'articolo 65 del d.p.R. n. 600/1973, ai sensi del quale gli atti destinati al *de cuius* possono essere validamente notificati, presso il suo ultimo domicilio, agli eredi. Sulla base di questa isolata norma, la Consulta, allo scopo di corroborare una motivazione evidentemente debole, ricostruisce la generale intelaiatura dell'ordinamento tributario, tale per cui *“la possibilità di notificare validamente gli atti intestati a un soggetto non più esistente si presenta coerente con il sistema globalmente inteso”*.

Tale assunto non convince⁶². In primo luogo, la norma richiamata, quanto all'interpretazione data dalla Consulta, sembra confliggere con il dato testuale. La connotazione semantica dell'intestazione, nonostante si tratti di un termine atecnico, non può che riferirsi alla persona destinataria della notifica, e non all'indirizzo di notifica. Di conseguenza, il dettato dell'articolo 65 del d.p.R. n. 600/1973 mi sembra pienamente coerente con la scocca di sistema fondata dall'articolo 1 c.c., tenuto conto che destinatario della notifica non è il *de cuius*, ormai privo di capacità giuridica, ma i suoi eredi, a nulla rilevando la contingenza dettata da ragioni di economia processuale per cui l'indirizzo di notifica può legittimamente essere il domicilio del deceduto.

In senso contrario alla tesi della Corte Costituzionale, vi è invece una giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha storicamente confermato la radicale inesistenza delle notifiche recapitate a destinatari deceduti⁶³.

Alle preoccupazioni esposte, se ne aggiungono delle altre di natura sistematica. Sicché la società estinta continua a vivere nella misura in cui subisce gli effetti degli atti, rimangono estinti gli organi sociali. A chi spetta, quindi, il compito di nominare il difensore, tenuto conto che è venuta meno la capacità giuridica dell'ente, e di conseguenza è venuto meno il legale rappresentante⁶⁴?

Non potendo far altro che recepire la pronuncia del giudice delle leggi, si può concludere tale analisi evidenziando l'evidente disparità di trattamento che ne emerge⁶⁵.

Per rispondere al quesito a partire del quale l'analisi si è dipanata, nel processo tributario può assumere le vesti di “parte” tanto il contribuente vivo, quanto la società estinta, purché nei cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.

⁶² Vedi *supra* A. M. PERRINO.

⁶³ In tal senso, si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 1507/2016.

⁶⁴ Si rimanda al commento di F. TUNDO, *“Società estinte: la Corte costituzionale salva il “frutto avvelenato” del “Fisco amico”*, in *Rass. Trib.*, 2021, Parte 4, pp. 1042 ss., L'autore evidenzia, tra l'altro, che la norma in esame apparteneva a un più vasto disegno normativo, poi snaturatosi durante il procedimento legislativo, lasciando come sue vestigia l'articolo 4 del citato decreto.

⁶⁵ Per conclusioni analoghe, pur se in diversi termini, si rimanda alla nota di A.M. PERRINO in *Foro It.*, 2020, Parte I, pp. 2541 ss.

Non sarebbe infatti sostenibile ipotizzare che oltre all'ultrattività della capacità giuridica non vi sia anche estensione temporale della legittimazione ad agire, giacché sorgerebbe altrimenti il problema di giustificare l'eccezionale legittimazione ad agire che farebbe capo a un soggetto diverso dalla società, il quale si troverebbe a tutelare un diritto che non gli spetta⁶⁶.

2.2 Alcune osservazioni sulla *legitimatio ad causam* nel rito tributario

Preso atto delle peculiarità in materia tributaria riguardanti il regime di acquisizione e perdita della capacità giuridica, è opportuno mettere a fuoco anche alcuni elementi in merito alla legittimazione ad agire. Tradizionalmente, tale locuzione indica uno dei due presupposti per l'esercizio dell'azione, l'altro dei quali è l'interesse ad agire. È legittimato ad agire il soggetto titolare del diritto sostanziale per cui è richiesta tutela in giudizio⁶⁷, mentre è titolare dell'interesse ad agire il soggetto che può ottenere un beneficio dall'accoglimento della domanda proposta al giudice⁶⁸.

Il tema della legittimazione ad agire assume rilievo in relazione alla sentenza di apertura della liquidazione giudiziale, regolata dall'art. 142 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza ("CCII")⁶⁹, la quale genera effetti di natura patrimoniale e personale nei confronti dell'insolvente, il più importante dei quali è lo spossessamento. Tale fenomeno comporta non già la perdita della titolarità dei rapporti facenti capo all'insolvente, bensì la traslazione dei relativi diritti di godimento, amministrazione e disposizione in capo al curatore⁷⁰.

Ai sensi dell'art. 143 CCII, è il curatore a stare in giudizio nelle controversie relative a rapporti giuridici compresi nella liquidazione giudiziale, mentre, come accennato,

⁶⁶ Come evidenziato da A. RUSSO, "La sopravvivenza della società estinta impone la verifica processuale della legittimazione ad agire – Commento", in *Il fisco*, 2018, Vol. 29, pp. 2892 ss. Per le stesse conclusioni, A. CARINCI, "Solo la società estinta può ricorrere" e A. CISSELLO, "Ricorso contro società estinta con dubbio legittimazione", in *Eutekne.info*, rispettivamente del 22 e del 29 giugno 2018.

⁶⁷ N. PICARDI, "Manuale del processo civile", Milano 2019, p. 158. Come correttamente osserva tale autore, sarebbe opportuno parlare di legittimato ad agire in quanto soggetto che "afferma" di essere titolare del diritto, giacché il provvedimento di merito ben potrà accertare che il diritto non gli spetta.

⁶⁸ Vedi *supra* N. PICARDI, p. 171.

⁶⁹ La disciplina del CCII ha recentemente sostituito quella tradizionale contenuta nella legge fallimentare. I due sistemi sono comunque assai simili, e pare vi sia continuità tra i regimi. Si richiamerà, quindi, giurisprudenza e dottrina sviluppata intorno all'attualmente abrogato fallimento.

⁷⁰ Per tutti, A. BONSIGNORI, "Aspetti sostanziali del fallimento e delle altre procedure concorsuali", in "Tratt. Rescigno", Torino, 1983, p. 477.

l'insolvente può stare in giudizio solo per le questioni dalle quali può dipendere l'imputazione per bancarotta, oppure quando la legge ne consenta l'intervento⁷¹.

Appendice di questo sistema è la perdita da parte dell'insolvente sia della legittimazione passiva, che dell'interesse ad agire, le quali condizioni sono invece ereditate dal curatore, che esercita l'azione e sta in giudizio in suo luogo⁷². Tuttavia, laddove il curatore si disinteressa alla controversia, viene in rilievo la legittimazione residuale dell'insolvente⁷³, consentendogli di agire personalmente a tutela della posizione controversa⁷⁴.

In effetti, non mi pare sorgano perplessità, quanto alla ricerca di asimmetrie, rispetto a quest'ultima ipotesi. A ben vedere, benché da una parte la Suprema Corte abbia stretto le maglie dell'accesso dell'insolvente nel giudizio, dal momento che ha chiarito che la perdita di legittimazione del fallito abbia natura assoluta, e sia quindi rilevabile anche d'ufficio⁷⁵, d'altra parte, con una recente sentenza a Sezioni Unite⁷⁶, è stata di molto ampliata la sua legittimazione processuale. In quella sede, il giudice della nomofilachia ha infatti stabilito che il contribuente dichiarato fallito cui sia stato notificato l'atto impositivo lo può impugnare in presenza di una condotta di oggettiva inerzia, a nulla rilevando la consapevolezza o la volontà del curatore di non esercitare l'azione processuale.

Tema meritevole di indagine è, invece, la tutela processuale che residua all'insolvente a fronte della pretesa impositiva quando il curatore agisce in giudizio, dal momento che lo spossessamento non comporta il venir meno della titolarità dell'obbligazione tributaria, ed egli resta inoltre esposto alle conseguenze sanzionatorie della condotta accertata.

Già a suo tempo, la corte Cost. aveva escluso l'incompatibilità costituzionale di questo regime, quando, con sentenza n. 247/1983, affermò che, in ogni caso, l'accertamento fiscale non fa stato in sede penale.

Ancora una volta, l'eventuale mancanza di equilibrio tra interessi va accertato sul piano empirico, invece che propriamente giuridico, sicché, comunque, pare poco opportuno che

⁷¹ Per approfondire, vedi Cass. n. 13814/2016, n. 24159/2013, n. 10612/1990.

⁷² Vedi A. COMELLI, *“Profili processuali tributari alla luce del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nella prospettiva della continuità rispetto alla legge fallimentare”*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2022, Vol. 5, pp. 1587; S. SATTA, *“Diritto fallimentare”*, Padova, 1974, pp. 126 e 127; M. CONIGLIARO, *“Difesa del debitore insolvente dinanzi al Fisco: chiaro interesse ad agire ma opaca legittimazione processuale”*, in *Il fisco*, 2022, Vol. 47-48, pp. 4553 ss.

⁷³ Definizione di M. Montanari, *“L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma”*, in *Fall.*, 2007, Vol. 10, pp. 1129 ss.

⁷⁴ P. Genoviva, *“Gli effetti patrimoniali e personali del fallimento per il fallito”*, in *“Fallimento e altre procedure concorsuali”*, Milano 2009, pp. 467 e 468.

⁷⁵ Vedi Cass. n. 21507/2022, n. 13991/2017.

⁷⁶ Vedi Cass. n. 11287/2023.

l'insolvente subisca gli effetti negativi della sentenza senza avere alcuna posizione in giudizio.

Posto che, tradizionalmente, si riteneva l'insolvente del tutto privo di tutela in quei casi in cui l'azione è stata esercitata già dal curatore, anticipando quanto si dirà successivamente, la recente giurisprudenza di legittimità sembrerebbe aver sviluppato uno strumento idoneo a colmare, almeno parzialmente, questa discrepanza, e cioè l'intervento adesivo dipendente⁷⁷. Parrebbe essere questo, in effetti, l'unico strumento in grado di consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni in un giudizio da cui sarebbe altrimenti pretermesso.

Tra l'altro, il settore ora descritto sarebbe il terreno perfetto per mettere alla prova l'intervento litisconsortile, da poco ammesso nel rito tributario. Nonostante il difetto di legittimazione, infatti, l'insolvente è generalmente messo al corrente dell'atto impositivo. Per giurisprudenza consolidata⁷⁸, occorre inoltrare all'insolvente una notifica ulteriore e distinta rispetto a quella destinata al curatore per gli atti imposti inerenti a obbligazioni il cui presupposto si sia realizzato prima della data di apertura della procedura concorsuale. Per tutti gli altri casi, pare condivisibile la tesi secondo cui spetta al curatore stesso di mettere al corrente l'insolvente della notifica dell'atto impositivo⁷⁹.

In questa prospettiva, parrebbe risolta la possibile asimmetria a svantaggio del contribuente effettivo, cioè l'insolvente. Infatti, nonostante la circostanza per cui l'esdebitazione conclusiva della procedura riguardi sicuramente anche l'obbligazione tributaria, rimangono in essere sia gli effetti giuridici della violazione tributaria accertata, sia gli effetti economici, consistenti nella perdita di fiducia verso l'imprenditore accertato evasore d'imposta. Se si tiene ferma l'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel giudizio tributario, si ottiene il positivo risultato di ampliare il contraddittorio e rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente altrimenti escluso.

Comunque, è interessante notare che, mentre le asimmetrie di cui siamo alla ricerca sono generalmente giustificate dalla ragion fiscale, l'ipotesi ora esaminata non vi rientra, collocandosi piuttosto come conseguenza della procedura concorsuale. Benché essa

⁷⁷ Ipotesi suggerita da G. FICHERA, *“Le interferenze tra processo tributario e procedure concorsuali”*, in *“Il giudizio tributario”*, Milano, 2023, , pp. 81 ss.

⁷⁸ Vedi Cass. n. 6248/2014, n. 9434/2014, n. 11618/2017; vedi anche F. TESAURO, *“Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare”*, in *Rass. Trib.*, 1990, pp. 241 ss., L. DEL FEDERICO, *“Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari”*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 1372 ss.

⁷⁹ Vedi S. DE MATTEIS, *“Liquidazione giudiziale e processo tributario: la capacità processuale del debitore e i limiti soggettivi del giudicato tributario”*, in *“Procedure concorsuali e processo tributario”* Milano, 2020, pp. 1432 ss.

esista, in qualche misura, anche nel rito civile, assume rilevanza prevalentemente in quello tributario, sia per il valore sociale attribuito al pagamento delle imposte, sia per le conseguenze extrapatrimoniali derivanti dalla violazione tributaria⁸⁰.

2.3 Pluralità di parti: quadro normativo ed evoluzione storica

Quanto al tema della composizione in giudizio delle parti processuali, immediatamente se ne deduce l'intima aridità, causata dalle storiche difficoltà nel coltivare un processo tributario litisconsortile, – sia nel caso di litisconsorzio originario, sia in quello di contraddittorio integrato successivamente – determinate, in primo luogo, dalla normativa di settore lacunosa e non di rado inadeguata.

Voltandosi indietro, e guardando all'esperienza maturata da coloro che hanno sperimentato direttamente i precedenti regimi processuali, si evince agevolmente che nel processo tributario è storicamente connaturata la bilateralità delle parti in giudizio⁸¹.

Già nel regime in vigore a partire dai primi anni '70, implementato con d.p.R. 633/1972, vi erano i sintomi dello sfavore del legislatore verso il processo tributario litisconsortile, tanto che, nel contenzioso tributario, gli istituti funzionali all'integrazione del contraddittorio furono del tutto omessi dal citato decreto.

La disciplina del litisconsorzio tributario, invece che attraverso propri mezzi, affondava nel rinvio dell'articolo 39 del d.p.R. n. 636/1972 agli articoli contenuti nel libro I del codice di procedura civile, in quanto compatibili, e in caso di mancanza di diversa previsione. Lo strumento predisposto dal legislatore era del tutto inidoneo al raggiungimento dello scopo che dottrina e giurisprudenza ritenevano necessario perseguire, consistente nell'evitare che, ostacolando l'accesso alla qualifica di parte processuale a coloro che erano titolari di interessi giuridicamente protetti rispetto all'oggetto del giudizio, si moltiplicassero i giudicati tra loro contrastanti.

⁸⁰ Quale, per esempio, l'eventuale perdita di punti di affidabilità fiscale.

⁸¹ Sul punto, si veda G. A. MICHELI, "*il contraddittorio nel contenzioso tributario*", in Riv. Dir. Fin., 1975 pp. 525 ss., che già in merito al d.p.R. 636/1972 evidenziava l'inidoneità del sistema allora vigente a garantire la tutela di tutti i portatori di interessi giuridicamente rilevanti rispetto all'oggetto di giudizio; a venti anni di distanza, F. PISTOLESI, "*le parti del processo tributario*", in Riv. Dir. Fin., 2002, pp. 268 ss. sottolinea che il d.lgs. 546/1992, tuttora vigente, e che ha abrogato il d.p.R. 636/1972, non è riuscito a soddisfare le storiche carenze in merito alla pluralità di parti.

In primo luogo, il rinvio al libro I del codice di procedura civile dava asilo nelle commissioni tributarie solo ad alcune delle molte norme che regolano il litisconsorzio⁸², travasando nel giudizio tributario una disciplina giuridica incompleta e parziale.

A questo si aggiunge che il forzato trapianto degli strumenti propri del giudizio civile in sede tributaria, senza la mediazione di alcun correttivo per adeguarli alle peculiarità della materia, non poteva avere altro esito che il rigetto dei corpi estranei. E infatti, la pluralità di parti era pressoché sconosciuta nel precedente regime⁸³.

Per questi motivi, prendendo atto dell'inettitudine del d.p.R. n. 636/1972 nel raggiungere le esigenze di tutela richiesta, il legislatore, nel 1992, promulgò l'attuale codice del processo tributario, nelle forme del decreto legislativo, derubricato al numero 546.

Nel testo del nuovo codice è stato inserito un articolo *ad hoc* dedicato interamente alla pluralità delle parti in giudizio, ovvero il numero 14, intitolato “*del litisconsorzio e intervento*”.

L'articolo in questione risulta essere un amalgama di molteplici istituti civilistici, fusi insieme in un'indistinguibile lega che racchiude più o meno pedissequamente le norme contenute in diversi articoli del codice di procedura civile.

A ben vedere, il miscuglio normativo che ne emerso, che non pare avere alcuna pretesa di occultare la fonte genetica da cui è tratto⁸⁴, mal si presta a coniugare l'astrattezza e atipicità processualcivilistica nella rigidità impugnatoria del rito tributario. Come, infatti, notato da dottrina e giurisprudenza⁸⁵, il rito tributario impone schemi prevalentemente tipici, nella prassi non sempre coincidenti con quelli civilistici.

⁸² Così, ad esempio, mentre erano applicabili gli articoli 102 ss. del codice civile, che regolano l'integrazione del contraddittorio nel processo civile in caso di litisconsorzio cd. originario e intervento in giudizio, altre norme, come quella contenuta nell'articolo 279 comma 2, numero 5) del c.p.p., concernente l'estromissione dell'interventore in caso di definizione della sua posizione giuridica, non trovavano cittadinanza nel contenzioso tributario, poiché collocate in libri diversi dal I.

⁸³ Vedi *supra*.

⁸⁴ Vari autori hanno infatti osservato come la nuova disciplina si fondasse sul modello civilistico, da cui ne mutua il presupposto dell'inscindibilità dell'oggetto. Si veda per tutti P. RUSSO, “*Manuale sul processo tributario*”, Milano 2005, p. 69, in cui si sottolinea che le differenze tra processo civile e tributario sono prevalentemente terminologiche.

⁸⁵ Si veda sul punto la sentenza delle SS. UU. n. 1052/2007, ma anche le successive che la citano come precedente rilevante, quali la sentenza della Corte di Cassazione n. 34656/2019 e l'ordinanza n. 36760/2021. In tali provvedimenti, i giudici evidenziano le differenze tra l'articolo 102 e l'articolo 14. Nonostante la coincidenza semantica, mentre nel primo caso si ha a che fare con una norma in bianco, la norma del codice del processo tributario “è collegata a rigidi presupposti”. Quanto alla dottrina, tale qualifica è pacifica anche nella manualistica di base, rimandandosi per tutti al “*manuale sul processo tributario*”, di N. PICARDI, 2022, p. 218.

Ne consegue che la riforma ben poco è riuscita a discostarsi dalle criticità già evidenziate nel d.p.R. 636/1972, dal momento che il processo tributario, in quest'ambito, continua a doversi appoggiare al codice del processo civile.

Il punto di frattura è che laddove l'azione civilistica è residuale ed atipica⁸⁶, e di conseguenza le norme che regolano il contraddittorio sono a loro volta in bianco, il giudizio nelle corti di giustizia tributaria viene instaurato, prevalentemente, attraverso l'esercizio di un'azione tipica, che è volta all'accertamento dell'invalidità, totale o parziale, dell'atto notificato.

Conseguenza di ciò è che il regime del litisconsorzio tributario si regge per buona parte sul diritto vivente elaborato dalla Corte di Cassazione.

2.4 Il litisconsorzio necessario

Come anticipato, la disciplina di riferimento sul contraddittorio con pluralità di parti, nel processo tributario, è contenuta nell'articolo 14 c.p.t.

Mutuando il paradigma processualcivilistico, il comma 1 del citato articolo regola il cd. litisconsorzio necessario originario, mentre il secondo comma disciplina il cd. litisconsorzio successivo per ordine del giudice.

Identico è il presupposto di ambedue le ipotesi, e cioè l'esistenza di un oggetto comune e inscindibile tra più soggetti. La pronuncia del giudice che riguarda un diritto comune e inscindibile tra più soggetti deve essere necessariamente rivolta nei confronti di tutti i suoi contitolari, che diventano litisconsorti necessari nello stesso giudizio.

Balugina la logomachia tra dichiarativisti e costitutivisti, sicché l'identificazione dell'oggetto del processo tributario è prodromica alla risoluzione della questione.

La questione di fondo è che il processo tributario consta di un'innegabile natura impugnatoria, insita nella quale vi è la centralità della *causa petendi*. Ai sensi dell'articolo 19 c.p.t., infatti, per innestare il giudizio tributario, è *condicio sine qua non* l'esistenza di uno degli atti tipici, indicati dal citato articolo, contro cui azionare il ricorso⁸⁷.

⁸⁶ Sul punto, si rimanda al saggio di G. CHIOVENDA, "Azione nel sistema dei diritti", 1903, come commentato da A. PROTO PISANI in Foro It., 2003, Parte V p. 62, in cui il celebre giurista osserva che "le azioni devono innanzitutto classificarsi secondo l'obbietto immediato che è l'attuazione della legge". Emerge così che l'azione dipende dal diritto sostanziale che mira a tutelare, sicché l'accertamento del diritto è "volontà collettiva è espressa come volontà concreta". L'azione civile segue il diritto incerto che vuole tutelarsi, non potendosi immaginare una categoria tipica di azione, come accade nel diritto di common law.

⁸⁷ In realtà, la giurisprudenza ha interpretato l'articolo 19 in maniera evidentemente estensiva. Così, per esempio, si è ammesso il ricorso contro il silenzio – rifiuto del sollecito di rimborso di imposte pagate, A. RUSSO, "Impugnabile il silenzio-rifiuto sul sollecito di rimborso del credito esposto in dichiarazione –

È indiscutibile che la porta di accesso al rito tributario sia costituita da un atto. Il problema è accertare se esso, oltre a consentire l'ingresso nel giudizio, ne configuri anche l'oggetto. La risposta a tale quesito ha rilevanza fondamentale, in quanto consente di determinare la rilevanza della notifica rispetto al sorgere della legittimazione ad agire. Come si esaminerà meglio nel capitolo a essa dedicato, la notifica scandisce il momento a partire dal quale l'atto entra legalmente nella sfera giuridica del destinatario, e inizia a produrre i propri effetti nei suoi confronti. Naturalmente, per instaurare un giudizio tributario, occorre che il ricorrente sia stato notificato dell'atto, a prescindere che la notifica sia valida o meno. Se così non fosse, si verrebbe a un'azione di accertamento negativo, notoriamente inammissibile nel rito tributario. Il tema qui è comprendere i confini entro cui è possibile estendere il contraddittorio a soggetti terzi rispetto a un giudizio già incardinato. Se si ritiene che oggetto del giudizio tributario è l'atto, assumendo così la prospettiva costitutivista, allora non sarà possibile entrare nel giudizio salvo che l'atto stesso non sia stato notificato anche al soggetto terzo. Se, invece, ci si inclina verso l'ottica dichiarativista, secondo cui l'atto è meramente un *medium* attraverso cui l'amministrazione finanziaria rende noto al contribuente il debito d'imposta sorto direttamente dalla legge, allora anche l'oggetto del giudizio si estende al di là dell'atto, e la sua notifica diviene pleonastica rispetto all'insorgere della legittimazione ad agire.

Nella prassi giudiziaria, la Suprema Corte non è stata sempre lineare, così che, nell'esegesi da essa operata sulla materia, si distinguono due periodi.

In una prima fase, infatti, gli Ermellini hanno adottato un approccio prevalentemente formalistico e costitutivista, che prendeva le proprie mosse dall'autonomia formale delle posizioni processuali dei contribuenti nei singoli ricorsi da questi instaurati.

È il caso emblematico, ad esempio, della denegata natura litisconsortile delle controversie afferenti, rispettivamente, alla maggior imposta dovuta dalla società di persone e dai suoi soci, per il reddito da partecipazione a essi spettanti.

Secondo l'allora giurisprudenza consolidata, pur non negandosi unitarietà sui presupposti di fatto involgenti l'accertamento tributario tra società e soci, la risoluzione della controversia inerente al reddito sociale assumeva natura di pregiudizialità-dipendenza rispetto a quella inerente al reddito di partecipazione dei soci. Nelle sentenze costitutive dell'orientamento, si desume chiaramente che esso si ergeva sull'alterità dei rispettivi

Commento", in *Il fisco*, 2022, Vol. 30, pp. 2988 ss.; o anche contro il diniego della sospensione dalla riscossione, E. FRONTICELLI BALDELLI, "Impugnabile avanti al giudice tributario il diniego di sospensione della riscossione – *Commento*", in *Il fisco*, 2021, Vol. 47-48, pp. 4562 ss.

giudizi, autonomamente accertati, e che proprio nella frammentarietà dei rispettivi accertamenti trovasse ragion d'essere il rapporto di consequenzialità tra le controversie⁸⁸. Non fermandoci a queste considerazioni, occorre andare oltre, ed esaminare la spinosa questione, nata in via giurisprudenziale, del rapporto tributario di tipo solidaristico.

L'obbligazione solidale non indica altro che quel rapporto a carattere obbligatorio nell'ambito del quale, in presenza di più coobbligati, il creditore⁸⁹ può rivolgersi a uno qualsiasi dei debitori per il pagamento dell'intero valore, facendo sorgere in capo al coobbligato adempiente il diritto di agire in rivalsa nei confronti degli altri, per il versamento della quota da essi dovuta.

La solidarietà, che nasce nel diritto civile, ha trovato asilo nel ramo tributario in maniera particolarmente rigida, sicché, in una prima fase, la giurisprudenza, a partire dalla particolare natura dell'obbligazione tributaria, concluse che la solidarietà acquisti in essa *“un carattere più rigoroso e diverso da quello fissato nelle norme di diritto comune”*⁹⁰.

Ne nacque così la *“supersolidarietà tributaria”*, termine che sta a indicare la peculiare declinazione dell'obbligazione tributaria solidale, nell'ambito della quale, e contrariamente all'omologa condizione concernente l'obbligazione di diritto comune, gli effetti di tutti gli atti compiuti da o contro uno dei coobbligati si estendevano agli altri condebitori, anche se questi non avessero avuto conoscenza legale dell'atto⁹¹.

L'interpretazione prettamente giurisprudenziale che prese così forma fu sostanzialmente dichiarata incompatibile con il dettato costituzionale, nella sentenza della Consulta n. 139/1968, in cui i giudici dichiararono illegittimo, in particolare, l'articolo 66 del r.d. n. 3270/1923, in materia di imposte di successione, nella parte in cui la notifica dell'accertamento a uno solo dei coobbligati faceva decorrere il termine di impugnazione per tutti gli altri.

⁸⁸ Si richiama, in particolare, Corte Cass. n. 14417/2005, in cui si legge in motivazione *“dalla comunanza dei presupposti di fatto sussistente fra il contenzioso attinente all'accertamento dei redditi di una società e quello riguardante l'accertamento dei derivati redditi di partecipazione da imputarsi ai soci, discende un nesso di consequenzialità fra l'uno e l'altro di tali contenziosi”* [...] *“Discende da quanto precede che la società non può considerarsi parte necessaria del giudizio relativo all'opposizione proposta dal socio contro l'accertamento del proprio reddito di partecipazione”*. Da questo passaggio emerge con chiarezza che non vi sono dubbi circa il comune presupposto di fatto, ma l'autonomia dell'accertamento dei redditi del socio, e del conseguente ricorso, ostacola il *simultaneus processus*. Negli stessi termini, corte Cass. 15260/2000 e 806/2002.

⁸⁹ Che ai nostri fini è l'ente impositore.

⁹⁰ Così la solidarietà tributaria veniva inquadrata dalla corte d'appello di Milano nella sentenza del 3 settembre 1965.

⁹¹ Per una più approfondita analisi della supersolidarietà tributaria, si rimanda a G. FALSITTA, *“Appunti in tema di solidarietà”*, in Giur. It., 1967, Parte I, Sez II, pp. 645 ss., ma anche a U. D'ALESSIO, *“L'efficacia del vincolo solidale nel diritto tributario”*, Napoli, 1968.

La pronuncia in esame, pur nella sua significatività, non fu in grado di determinare la scomparsa radicale dell'orientamento che aveva instaurato il regime di solidaristico tipico del diritto tributario.

Così, ad esempio, in materia di cd. giudicato riflesso, espressione con la quale si indica l'estensibilità degli effetti del giudicato più favorevole ottenuto da uno solo dei coobbligati a tutti gli altri condebitori, la Corte di Cassazione è stata granitica nell'affermare che la solidarietà tributaria passiva non configurasse alcun litisconsorzio necessario rispetto a ciascuno dei condebitori, e ciò nonostante l'omogeneità del rapporto giuridico sostanziale⁹².

Dalle considerazioni ora esposte se ne deduce da una parte la sostanziale *interpretatio abrogans* della figura del litisconsorzio necessario nell'ambito del processo tributario, dall'altra l'effetto collaterale di questo orientamento, consistente nel frequente contrasto fra giudicati⁹³.

A far da spartiacque a quest'orientamento, e determinando la reviviscenza dell'articolo 14 c.p.t., è stata la nota sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007⁹⁴, che ha consacrato il principio di diritto secondo cui ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia a oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre

⁹² Si rimanda in particolare a Corte Cass. n. 6212/2001, in cui al punto 3.2 della motivazione si legge “*la solidarietà tributaria passiva dà luogo a distinti rapporti obbligatori e, sul piano della tutela giurisdizionale, a distinti processi, che possono avere differenti esiti, senza che sia configurabile una situazione di litisconsorzio necessario, con l'unico temperamento dell'estensione degli effetti del giudicato più favorevole formatosi nei confronti di altro obbligato*”; tra i molteplici precedenti conformi, Cass. nn. 4863/2002, 5731/1996, 21191/92, 12348/2000.

⁹³ In senso analogo G. FALSITTA, “*Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*”, in Riv. Dir. Trib., 2007, Parte II, pp. 174 ss., ma anche a P. ACCORDINO e L. FERLAZZO NATOLI, “*Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario*” in Il fisco, 2007, Parte I, n. 7, pp. 922 e seguenti, cui si rimanda per ulteriori approfondimenti sul tema.

⁹⁴ A ben vedere, i primi testimoni della storicità della sentenza in commento sono stati proprio i medesimi membri del collegio rimettente, che nell'ordinanza interlocutoria n. 26102/2005, con la quale la controversia veniva rimessa al Primo Presidente, osservavano che “*la giurisprudenza di questa Corte assai raramente ravvisi ipotesi di connessione fra controversie giudiziarie che giustificano l'applicazione del citato art. 14 [...] sostanza, si assiste a una "parcellizzazione" del contenzioso tributario; che conduce alla pronuncia di una sentenza per ogni ricorso [...] (questo quesito) richiama l'attenzione su una problematica di fondo che appare comune; cioè in che misura le esigenze di coerenza del sistema ingenerate dalla omogeneità dei rapporti dedotti renda necessaria la applicazione degli strumenti giuridici che mirano a evitare il contrasto di giudicati*”

una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, d.l. 546 del 1992.

La sentenza merita riflessioni.

Sembrerebbe, in primo luogo, che non si possa più ritenere equivoca la natura dell'oggetto comune richiesta dall'articolo 14, e ciò nonostante il fatto che, nel principio di diritto fissato, i giudici paiano riferirsi all'atto impositivo potenzialmente o effettivamente unitario.

Al punto 4 della citata sentenza, pur ribadendosi che mai il legislatore abbia reso positiva definizione dell'oggetto del giudizio tributario, le Sezioni Unite hanno concluso che oggetto di giudizio è il nesso che si instaura tra atto autoritativo emesso e contestazione del contribuente. Quest'inquadramento si innesta sull'esegesi del combinato disposto degli art. 18 comma 2, 19 e 24 del c.p.t., il cui tenore testuale implica la fuoriuscita dell'oggetto del giudizio dal mero provvedimento impositivo.

Per questi motivi, quella autorevolissima e datata dottrina⁹⁵ che, precipitandosi ad annotare la sentenza in epigrafe, ne ha disconosciuto l'eccezionale portata, sicché ha preferito descriverla in ottica di continuità rispetto al precedente orientamento, mi sembra perlomeno ingenerosa.

A conferma di ciò, si pongono ragioni sistematiche evidenziate dalle stesse Sezioni Unite, le quali, al punto 7 della sentenza in commento, affermano che la ragion d'essere del principio propugnato verte sulla circostanza che *“l'ipotesi litisconsortile non è dipendente dalle scelte dell'amministrazione finanziaria, nel senso che quest'ultima non può escluderla ricorrendo a una serie di separati atti impositivi nei confronti dei singoli soggetti obbligati, laddove normativamente unica sia la fattispecie costitutiva dell'obbligazione”*.

In altri termini, con una virata strettamente controcorrente, le Sezioni Unite hanno spostato il centro d'attenzione del giudizio tributario dall'atto impositivo al rapporto d'imposta, *lato sensu* inteso, che si innesta tra contribuente e amministrazione finanziaria, e che tutt'al più si concreta nell'atto, senza per questo identificarvisi. Sarebbe infatti fuorviante affermare, come sostenuto da quella dottrina di cui si è parlato, che la

⁹⁵ In particolare, ci si riferisce a C. GLENDI, in *“Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i «funerali» della solidarietà tributaria”*, in GT – Riv. Giur. Trib. 2007, Vol. 3, pp. 189 ss., nella parte in cui, a dire dell'autore, il litisconsorzio ancora non si configurerebbe *“Laddove, per contro, la lite verta sull'impugnativa di un atto, da cui deriva il vincolo solidale di più soggetti al pagamento dell'imposta ivi accertata”*. Ma si veda anche il successivo M. NUSSI, *“A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario”*, in GT – Riv. Giur. Trib. 2008, Vol. 9, pp. 758 ss.

fattispecie costitutiva cui fanno riferimento le SS.UU. continui a essere l'atto, purtuttavia oltrepassandone i confini meramente formali, ed estendendo l'oggetto del giudizio anche a quei soggetti che ne sarebbero dovuto essere destinatari.

A conferma di ciò, e sconfessando definitivamente le superate tesi contrarie, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 14815/2008, si sono pronunciate nuovamente in tema di litisconsorzio tributario, stavolta sovvertendo quella giurisprudenza, fino ad allora adamantina, che non ammetteva comunanza di oggetto tra i diversi accertamenti di maggior imposta con riferimento ai redditi della società di persone e del socio.

S'è infatti detto che, rispetto a quei distinti atti impositivi con cui l'amministrazione finanziaria contestava la debenza di maggior imposta, separatamente, per i redditi della società e i redditi da partecipazione del socio, il Supremo Consesso aveva originariamente stabilito che vi fosse un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra i rispettivi rapporti, e conseguentemente non vi fossero i presupposti necessari all'instaurazione del litisconsorzio.

Ebbene, con la citata sentenza, gli ermellini hanno travolto ancora una volta quel principio fino ad allora invalso, giacché hanno stabilito che i due rapporti d'imposta, apparentemente distinti, sono due facce della stessa medaglia.

Il principio di diritto così fissato, che si pone in evidente continuità con la sentenza n. 1052/2007, peraltro citata in motivazione, ha stabilito che l'accertamento alla base della rettifica del reddito della società riguarda inscindibilmente anche i soci, che diventano litisconsorti necessari nel giudizio a esso relativo.

Non si sarebbe potuti giungere a quest'esito senza mettere in secondo piano la rilevanza e la centralità dell'avviso di accertamento, il quale, nel caso di specie, era frammentato in una pleora di atti, notificati ad altrettanti destinatari, e ciò nonostante l'unitarietà del rapporto giuridico sostanziale su cui si basa. Infatti, si legge al punto 2.4 della sentenza, il ragionamento posto in essere dal collegio si colloca proprio sulla circostanza che *“sul piano preprocessuale l'accertamento del reddito sociale e l'accertamento dei singoli soci sono in evidente rapporto di reciproca implicazione”*⁹⁶.

⁹⁶ Sul punto, e stavolta convergendo nelle tesi ora esposte, C. GLENDI, *“Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario”*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2008, Vol 11, pp. 933 ss., che con una nota di rammarico ammette che *“resta sempre il miraggio dell'unità logica del giudizio e permane una concezione del processo tributario che si astrae dal suo limpido inquadramento in termini di annullamento di provvedimenti normativamente predeterminati in ragione di un loro specifico oggetto, disperdendosi, invece, nella ricerca di sottostanti rapporti o fors'anche, ormai più, neppure di quelli”*, ma anche M. BASILAVECCHIA, *“l'accertamento unitario trova un assetto stabile”*, in Corr. Trib., 2008, Vol. 28, pp. 2270 ss., giacché questi afferma che *“La soluzione del giudizio unitario*

Tanto considerato, la conclusione che si trae dai ragionamenti ora sviluppato ci porta a ritenere che nonostante l'ambiguità del dettato normativo, nella giurisprudenza di legittimità si è fatta strada una visione sostanzialistica e prevalentemente dichiarativista quanto all'oggetto del giudizio tributario, che insiste sul rapporto d'imposta nella sua dimensione diacronica, invece che assestarsi alla natura eminentemente caducatoria che sembrerebbe trasparire dal c.p.t.⁹⁷.

In questi termini si rende possibile riempire le mancanze del diritto positivo. L'estensione, *de iure condendo*, della legittimazione ad agire, a partire dalla comunanza del rapporto d'imposta, anche se in mancanza di notifiche di alcun atto, sembrerebbe soddisfare un'esigenza di pienezza del contraddittorio. L'asimmetria che avrebbe altrimenti avuto luogo è stata d'altro canto evidenziata dalle stesse Sezioni Unite; la ragione che ha infatti condotto al superamento del precedente orientamento è che, se il contribuente fosse stato legittimato ad agire nei limiti della notifica inoltrata dall'amministrazione finanziaria, la parte pubblica avrebbe potuto estendere o restringere la pleora di potenziali ricorrenti a seconda dei propri interessi. Solo superando l'elemento formale della notifica è possibile emancipare il contribuente dell'ente impositore, e consentirgli di esprimere pienamente i propri diritti.

Nonostante gli ottimi risultati raggiunti, la questione non è ancora del tutto risolta, e ancora rimangono dei profili asimmetrici. Sei è sviluppata una distinzione tra comunanza dell'oggetto come presupposto del litisconsorzio, la quale implica l'esistenza di un rapporto unitario, e solidarietà, indicativa invece di un fascio di diritti tra loro distinti⁹⁸.

Rimane, a oggi, fermo il principio per cui le obbligazioni solidali costituiscono un complesso di rapporti tra loro indipendenti e autonomi, e difetta pertanto il requisito

viene fondata sull'affermazione per la quale il giudizio è unitario perché la lite è la stessa, riguardi essa l'ente o i soci o associati", ovvero per identità della materia del contendere.

⁹⁷ Richiamandosi più recente giurisprudenza, allo scopo dare ulteriore conferma della tesi, il giudice di legittimità ha affermato che non osta alla configurazione del litisconsorzio necessario la circostanza che la notifica dell'atto impositivo abbia toccato uno solo dei coobbligati, sorgendo l'obbligo del giudice di integrare il contraddittorio nei confronti dei litisconsorti necessari che ignorassero la fonte costitutiva dell'obbligazione, si veda in tal senso Cass. nn. 36889/2021 e 8065/2019.

Mi pare poi opportuno segnalare l'esistenza di una tesi contrastante secondo cui il litisconsorzio necessario, come sviluppata dalla giurisprudenza sopra descritta, si caratterizzi per la natura eminentemente processuale, essendo esso volto alla prevenzione di giudicati contrastanti; Per tutti, L. CASTALDI, "la parte ricorrente e la c.d. "pluralità di parti" nel processo tributario", in "Il giudizio tributario", Milano, 2022, pp. 113 ss.

⁹⁸ L. BIANCHI, "Soci di fatto di società di capitali e presunzione da "ristretta base": gli incerti confini del litisconsorzio necessario tributario propter opportunitatem", in Dir. Prat. Trib., 2022, Vol. 6, pp. 2285 ss.

dell'oggetto comune⁹⁹. A dire il vero, alcuni autori¹⁰⁰ hanno ipotizzato che la stessa sentenza n. 1052/2017 avesse aperto al litisconsorzio necessario tra condebitori. Tuttavia, come affermato dagli stessi giudici, il presupposto comune che in quel caso giustificò l'istituto era l'esistenza di un presupposto unitario e comune a tutti i litisconsorti, cioè la proprietà di un bene immobile oggetto di rivalutato al rialzo dall'Ufficio del Registro, mentre il rapporto di solidarietà tra i coobbligati tributari era del tutto irrilevante.

Parrebbe che la Cassazione sia stata abbastanza coerente nel tener fuori la solidarietà tributaria tra le ipotesi di litisconsorzio, affermando che gli eventuali conflitti tra giudicati vadano risolti nell'ambito di quest'ultimo istituto, invece che in sede processuale¹⁰¹.

Nonostante quest'orientamento giurisprudenziale, sembrerebbe essere coerente nell'ottica di potenziamento della tutela del contribuente estendere la disciplina del litisconsorzio necessario anche ai coobbligati tributari, così da evitare sin da subito l'esistenza di pronunce in conflitto¹⁰²

2.5 L'intervento in giudizio e la chiamata in causa

Esaminati gli elementi fondamentali del litisconsorzio necessario tributario, occorre soffermarsi sul terzo comma dell'articolo 14 c.p.t., che regola l'ipotesi di litisconsorzio successivo per effetto di integrazione del contraddittorio di soggetti terzi rispetto alle parti.

Tale articolo, peraltro, oltre che l'intervento in giudizio e la chiamata in causa, detta anche, con il sesto comma, il regime di impugnazione di atti processuali da parte di terzi intervenuti o chiamati in causa, il cui esame si rinvia al capitolo finale.

La disciplina processuale tributaria contempla l'intervento in causa limitatamente a quei soggetti che sono, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. Il dettato normativo ha generato le medesime ubbie, e per i medesimi motivi, che hanno infestato l'omologa questione del litisconsorzio per comunanza dell'oggetto prima dell'intervento chiarificatore delle Sezioni Unite.

⁹⁹ Si veda ad esempio Cass. n. 5146/2010.

¹⁰⁰ Vedi *supra* L. BIANCHI, ma anche A. RUSSO, "L'integrazione del contraddittorio nel processo tributario con pluralità di parti", in *Il fisco*, 2023, Vol. 15, pp. 1453 ss.

¹⁰¹ Pur se il tema è strettamente consequenziale, vista la già notevole estensione dell'oggetto di studio, il giudicato tributario non potrà essere esaminato nel presente testo.

¹⁰² Dello stesso avviso C. CONSOLO, "Per una nuova figura del litisconsorzio necessario nel processo tributario", in *Giust. Trib.*, 2017, pp. 419 ss.

Si ripropone il controverso binomio notifica dell'atto – legittimazione ad agire, che sussisterebbe laddove si intendesse l'atto impugnato come oggetto del processo tributario. Nella prospettiva di coloro che condividono quest'ultima tesi, l'intervento in giudizio ne riesce sostanzialmente svuotato del proprio significato, riducendosi a pendaglio normativo della disciplina del litisconsorzio, sicché esso verrebbe in rilievo nel solo caso, relativamente poco rilevante, in cui il contraddittorio non venga integrato su ordine del giudice. Non si tratterebbe, quindi, di intervento in causa di terzi, ma di strumento rimediabile per la parte illegittimamente pretermessa¹⁰³.

Nondimeno, questa ricostruzione non sembra essere stata recepita nel diritto vivente, e anche la dottrina, più recentemente, si è avvicinata si è avvicinata alla conclusione opposta, ferma restando una nutrita dottrina di tesi opposta¹⁰⁴.

Con particolare riferimento alla giurisprudenza di Cassazione, sembrerebbe essersi fatta strada l'ipotesi per cui così come per quanto concerne il litisconsorzio necessario originario, anche l'accertamento dei presupposti prodomici alla configurazione del litisconsorzio successivo, tramite chiamata in causa e intervento in giudizio, non può arrestarsi all'atto impugnato, ma deve giungere fino ai confini del rapporto sostanziale sottostante.

Sono icastiche di questo orientamento una serie di pronunce di legittimità.

Un'ipotesi di ampio rilievo, pur non riguardando direttamente il contribuente, cui questo paragrafo è dedicato, aiuta a comprendere meglio l'attuale orientamento della Suprema Corte; ci si riferisce all'ipotesi di chiamata in causa dell'ente impositore da parte del concessionario della riscossione. Nonostante l'alterità soggettiva dei due enti, per

¹⁰³ Sul punto, si richiama ex pluribus E. MANONI, *“L'intervento nel processo tributario”*, Il fisco, 2012, Vol. 46, pp. 7369 ss.. Nel citato articolo, l'autrice evidenzia che evidenzia come la pretesa di individuare le parti di un giudizio il cui oggetto sia l'atto impugnato è come un cane che si morde la coda; ma si veda *supra* anche L. CASTALDI, in op. cit, secondo cui *“si esclude in via di principio che nei giudizi tributari di impugnazione, possano intervenire o essere chiamati in causa soggetti che, pur potendo considerarsi in senso lato parti del rapporto tributario controverso, non siano stati destinatari della notifica dell'atto impugnato”*

¹⁰⁴ Sul punto, oltre alla dottrina già citata, C. CONSOLO e C. GLENDI, *“Commentario breve alle leggi del processo tributario”*, 2022, p. 147, inoltre, nello stesso volume, pp. 189-190 a conferma sull'ipotesi avanzata circa la tesi prevalente della Cassazione; vedi poi P. ACCORDINO, *“Sull'intervento adesivo nel processo tributario”*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, Vol. 1 pp. 185 ss., che pur confermando la ricca dottrina allora contraria alla tesi, evidenzia il diritto di difesa ex art. 24 Cost. come elemento dirimente a fondamento della legittimità dell'estensione dei litisconsortii; A. RUSSO, *“Possibile l'intervento nella espropriazione forzata senza la notificazione della cartella”*, in Il fisco, 2018, Vol. 11, pp. 1067 ss. Contrariamente a questa tesi, F. PISTOLESI, *“Il processo tributario”*, Milano, 2022, p.75; In molteplici interventi, L. CASTALDI, tra cui *“Le parti”*, in *“Manuale di diritto tributario”*, a cura di G. FRANSONI, F. PISTOLESI, P. RUSSO, Milano, 2013, p. 96; *“L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”*, in Rass. Trib., 2012, Vol. 5, pp. 1284 ss.; *“Art. 14”*, in *“Il nuovo processo tributario”* a cura di T. BAGLIONE, M. MICCINESI, S. MENCHINI, Milano 2004, p. 185.

giurisprudenza consolidata, la notifica del ricorso da parte del contribuente al solo concessionario della riscossione, ferma restando la mancanza dei presupposti configurativi del litisconsorzio necessario tra ente impositore e concessionario della riscossione, non comporta l'inammissibilità della domanda. L'agenzia notificata, a sua volta, ai sensi dell'articolo 39 del d.lgs. n. 112/1999, laddove l'impugnazione non riguarda i soli profili di validità formale dell'atto esecutivo, è onerata di chiamare in causa l'ente impositore, al fine di andare indenne dalle conseguenze negative della lite¹⁰⁵.

È intervenuta sul punto, di recente, la Corte di Cassazione, che, con ordinanza n. 24785/2021¹⁰⁶, ha chiarito che non vi è alcuna causa ostativa all'ingresso in giudizio dell'Agenzia delle Entrate, attraverso un intervento adesivo autonomo, pur non notificata del ricorso né chiamata in giudizio dall'Agenzia delle Entrate – Riscossione. Al punto 3 del provvedimento in commento, i giudici hanno infatti evidenziato che sussiste l'interesse ad agire dell'ente impositore, pur non notificato del ricorso, al fine di garantire pieno dispiegamento dei diritti di difesa a fronte della doglianza del contribuente verso profili sostanziali della pretesa d'imposta, e per prevenire l'estensione d'efficacia del giudicato tributario a un soggetto rimasto estraneo al processo.

L'elemento di discriminazione identificato dalla citata ordinanza, e che funge da porta d'accesso al giudizio tramite intervento, è quello dell'esistenza d'un interesse giuridicamente rilevante e qualificato in capo all'interventore – un requisito ben lontano da quello della notifica dell'atto impugnato, come parte della dottrina è convinta sussista. Tale elemento non deve intendersi nel senso che qualunque situazione giuridica tutelata e qualificata configuri questo tipo d'intervento, dovendosi bensì trattare d'una situazione fonte di un rapporto giuridico autonomo e indipendente. Del resto, sarebbe inimmaginabile il disconoscimento dell'autonomia del rapporto d'imposta tra Agenzia delle Entrate e contribuente, giacché è la stessa Agenzia a delegare all'ADER la riscossione del credito.

Esaminando la questione in senso più lato, è opportuno concludere che l'intervento in via principale sia da ammettersi con riferimento a quei soggetti che, in quanto titolari di un rapporto d'imposta sostanziale, sarebbero astrattamente titolari del potere di impugnare l'atto con cui si accerta il debito d'imposta. Tali conclusioni derivano da un consolidato

¹⁰⁵ Sul punto, si rimanda a Corte Cass. ord. 21220/2012, più di recente riconfermata da Corte Cass. n. 10528/17, n. 8295/2018, n. 13920/2018,

¹⁰⁶ Come commentata da E. FRONTICELLI BALDELLI, "Intervento autonomo in giudizio dell'Agenzia delle entrate se sussiste un interesse giuridicamente rilevante", in *Il fisco*, 2021, Parte 39, pp. 3769 ss.

orientamento della Corte di legittimità, che trascende il *modus operandi* dell’Agenzia delle Entrate, la quale potrebbe altrimenti limitare la dispiegabilità dei diritti di difesa a seconda dei soggetti destinatari di notifica¹⁰⁷. Il dato dirimente è l’esistenza di un diritto proprio e autonomo del soggetto pretermesso, che sia di per sé suscettibile di legittimare l’esercizio dell’azione davanti al giudice tributario.

Non vi sarebbe del resto altro possibile esito coerente.

Se, da una parte, il litisconsorzio necessario si configura sulle basi di un sottostante rapporto giuridico unitario, a prescindere dalla notifica delle parti, non sarebbe ammissibile con tale orientamento la circostanza che, nello speculare tema dell’intervento in giudizio, la tutela di interessi sostanziali che insistono su un omologo e sotteso rapporto unitario sia pregiudicata dalla mancata notifica. La tesi contraria parrebbe essere ulteriormente indebolita dalla circostanza che, come si vedrà a breve, è oggi pacificamente ammesso anche in sede tributaria l’intervento adesivo dipendente.

Dal momento che tale fattispecie si configura a prescindere dalla notifica di qualsivoglia atto, – del resto, l’interventore dipendente non è titolare di alcun rapporto autonomo rispetto a quello delle parti in giudizio, quindi non vi è nessun atto da notificare – se si negasse l’ammissibilità dell’intervento principale del soggetto non notificato si giungerebbe alla paradossale condizione di offrire maggior tutela al soggetto realmente terzo nei riguardi della controversia, rispetto a quello titolare di un rapporto sostanziale sotteso autonomo e indipendente!

Infine, ma non da ultimo, il dato testuale, nel disciplinare l’intervento, circoscrive l’ambito di applicazione, oltre che ai destinatari dell’atto, anche ai titolari del rapporto controverso. Non si spiegherebbe questo duplice requisito se non ammettendo l’ammissibilità dell’ingresso in giudizio di soggetti non destinatari dell’atto, in ragione, appunto, del rapporto sotteso all’atto stesso.

A ben vedere, visto che mi sembra pacifica l’uniformità di trattamento tra litisconsorti necessari e interventori volontari, tenuto conto della perdita di centralità dell’atto impugnato, il punto dolente della disciplina va ricercato nell’intervento adesivo dipendente.

L’intervento in questione, di cui si parla anche in termini di intervento *ad adiuvandum*, riguarda il soggetto terzo che, essendo titolare in un rapporto dipendente da quello

¹⁰⁷ Sul punto, si rimanda a Corte Cass. n. 24064/2006, che al punto 6.2 evidenzia che “*l’intervento è consentito soltanto ai soggetti che potrebbero impugnare autonomamente l’atto*”. A uguale esito giungono le sentenze n. 675/2010, e n. 22690/2009.

controverso, e non disponendo di un'autonoma azione esperibile in giudizio, interviene al solo scopo di sostenere le ragioni di alcuna delle parti¹⁰⁸.

Tale fattispecie viene in rilievo ove il terzo, in ragione di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza del proprio diritto rispetto a quello oggetto di giudizio, sia titolare di una situazione giuridica tutelata dall'ordinamento, non potendosi ammettere l'ingresso in causa di portatori di interessi di mero fatto¹⁰⁹.

Storicamente controversa è stata l'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario.

Autorevole dottrina aveva già da tempo evidenziato come la natura impugnatoria del processo tributario non si prestasse all'inclusione di soggetti estranei alle parti, quali l'interventore adesivo dipendente¹¹⁰, limitandosi l'ingresso in causa a quei soli soggetti titolari di autonomo diritto ad impugnare l'atto.

Altri autori si sono invece espressi favorevolmente all'ammissibilità dell'intervento *ad aiuvandum* nel processo tributario.

Il postulato alla base di questa tesi, che già in tempi non sospetti si muoveva in quell'ottica sostanzialista che in giurisprudenza si sarebbe affermata solo negli anni successivi, era la sussistenza di un duplice concetto di "parte"; Ai sensi dell'articolo 10 del c.p.t., parte formale era il ricorrente, ovvero il destinatario dell'atto, ma parte era anche il titolare del rapporto sostanziale a esso sotteso, ai sensi dell'articolo 14 c.p.t.

Se si valorizza il concetto di parte in senso sostanziale, si possono superare le obiezioni poste da quella dottrina che trovava nella struttura impugnatoria del processo tributario ostacolo insormontabile all'accesso in causa di soggetti non notificati.

Acquisito che la struttura del processo non costituiva, né costituisce, elemento impeditivo all'accesso in giudizio di contribuenti non notiziati degli atti processuali, l'intervento *ad adiuvandum* non trovava, secondo la dottrina prevalente, la propria fonte normativa

¹⁰⁸ Per una disamina approfondita dell'Istituto, si rimanda alla manualistica fondamentale, di cui in particolare N. PICARDI, "Manuale del processo civile", Milano, 2019, pp. 226 ss., ma anche F. LUISO, "Diritto processuale civile", Milano, 2020, pp. 323 ss.

¹⁰⁹ Della ricca giurisprudenza in materia, si rimanda, ex multis, a Corte Cass. n. 1111/2003 e n. 25145/2014. In entrambe le occasioni, la Cassazione ha specificato che l'intervento *ad adiuvandum* è ammissibile solo nel caso in cui sussiste un rapporto giuridico sostanziale tra l'interventore e l'adiuvanda che sia suscettibile di pregiudizio, diretto o indiretto, all'esito del giudizio.

¹¹⁰ Sul punto, A. RUSSO, "Manuale del processo tributario", Milano, 2009, pp. 74 ss. ; ma, in termini, anche M. BASILAVECCHIA, "Quaderni", 2002, N. 5, p. 66, nel quale l'autore afferma che "la struttura del processo non lascia immaginare facilmente l'ipotesi di soggetti che, pur essendo implicati nella vicenda tributaria oggetto della lite, possano collocarsi nel processo attraverso una attività diversa dalla proposizione del ricorso: la scarsa casistica conferma che in realtà nella pratica si tratta di problemi che non si pongono con qualche rilevanza"

nell'articolo 14 c.p.t.; sarebbe invece stato necessario, ai sensi della norma di rimando al codice di procedura civile, e contenuta nell'articolo 1 c.p.t., estendere l'efficacia dell'articolo 105 c.p.c. al processo tributario.

Tenuto conto che l'interventore adesivo dipendente assume uno spettro di poteri assai limitato, e ciò perché essi sono limitati ai confini del *petitum* proposto dal ricorrente *adiuvanda*, egli non è in grado di estendere la materia del contendere su cui già verte il processo precedentemente incardinato¹¹¹. Per questo motivo, è stato suggerito che non solo l'articolo 105 c.p.c. non fosse incompatibile con dettato normativo autoctono, ma che anzi esso ne costituisse elemento sinergico, utile a favorire pieno dispiegamento del contraddittorio e dei diritti di difesa dei soggetti titolari di interessi giuridicamente protetti¹¹².

Solo recentemente, tuttavia, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente nel processo tributario. Pietra miliare in materia è stata la sentenza della Suprema Corte n. 9567/2013, da ultimo confermata anche dalla sentenza n. 6854/2021. Al punto 3 del primo provvedimento citato, i giudici si soffermano sull'ipotesi di intervento del sostituto nel giudizio inerente la fondatezza del debito d'imposta del sostituto nei confronti dell'amministrazione finanziaria¹¹³.

È opportuno evidenziare che, in tal sede, gli stessi giudici osservano come *“il processo tributario si deve introdurre attraverso un meccanismo impugnatorio e che l'atto introduttivo è sottoposto a un termine di decadenza, di guisa che l'intervento è consentito soltanto ai soggetti che potrebbero impugnare autonomamente l'atto”*, evidenziando così quella medesima censura che abbiano visto essere stata avvertita da ultraventennale dottrina.

Emerge con chiarezza che il dettato normativo è di per sé insufficiente a garantire riuscito adempimento di tutte le prerogative difensive riconosciute a titolari di posizioni giuridiche tutelate dall'ordinamento. Solo con una interpretazione costituzionalmente

¹¹¹ Si vedano N. PICARDI e F. LUIISO in op. cit.

¹¹² Per la ricostruzione fin d'ora incardinata, si rimanda ad A. AZZONI, *“Parti e interventori nel processo tributario: affinità e differenze rispetto ad altri giudizi”*, in *Il fisco*, 2004, Vol 16, pp. 2352 ss.; ma anche, in termini, G. ALBENZIO, *“Solidarietà e intervento del terzo nel processo tributario”*, in *Foro It.*, 1989, Parte 1, pp. 1006 ss., e più recentemente P. ACCORDINO, *“Ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario”*, in *Bollettino Trib.*, 2012, pp. 864 ss.

¹¹³ Più precisamente, il caso di specie riguardava la debenza delle addizionali comunali e provinciali sull'energia elettrica da parte del fornitore. Il combinato disposto degli articoli 2 e 52 del d.lgs. 504/1995, come vigenti *ratione temporis*, stabiliva che tale imposta dovesse essere versata dal fornitore dell'energia, che fungeva da sostituto d'imposta nei confronti dell'utente, per poi agire in rivalsa nei confronti del sostituto per la somma sborsata.

orientata, prosegue il collegio giudicante, è possibile garantire piena tutela al terzo titolare di diritto dipendente da quello dedotto in giudizio.

A tale esito si è giunto a partire da due circostanze. In primo luogo, anche nella normativa di settore è possibile rinvenire ipotesi positive, ancorché residuali, di intervento adesivo dipendente. È il caso dell'articolo 64 del d.p.R. n. 600/1973, che ammette l'intervento del sostituto nel processo che riguarda l'obbligo del sostituto. D'altro canto, come ancora sottolineato nella sentenza in commento, *“è ius receptum, difatti, che l'intervento ad adiuvandum sia per sua natura compatibile con la struttura impugnatoria del processo: si consideri al riguardo la giurisprudenza del Consiglio di Stato relativa al processo amministrativo, che ammette l'intervento ad adiuvandum.*

E in effetti, non si sono mai posti dubbi circa l'ammissibilità di questo tipo di intervento nel rito amministrativo. In tal modo, si garantisce accesso al contraddittorio anche a soggetti portatori di interessi di mero fatto, purché essi facciano valere una posizione diversa rispetto a quella del ricorrente in via principale, e da questa condizionata¹¹⁴.

Sulla base di tale vis argomentativa, la Cassazione ha incontrovertibilmente dichiarato ammissibile l'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, attraverso l'interpretazione estensiva dell'efficacia dell'articolo 105 c.p.c, così come prospettato già in precedenza dalla dottrina.

Né diversi esiti mi sembra sarebbero stati ammissibili, dal momento che non solo tale decisione si pone in perfetta sintonia con l'ormai granitica giurisprudenza che cerca l'oggetto del giudizio tributario nel rapporto invece che nell'atto, ma anche per il fatto che essa si rivela essere essenziale per prevenire l'elisione dei diritti di difesa del terzo pregiudicato.

Per quanto concerne infine la chiamata in causa, non mancano dubbi circa i confini dell'istituto.

Problematico, se non altro in ragione della scarsità di pronunce sul punto, è l'inquadramento della chiamata in causa su ordine del giudice, che si configura allorquando il giudice, con propria ordinanza discrezionale e insindacabile, ordina alle parti di integrare il contraddittorio verso soggetti terzi.

Ebbene, se parte della dottrina ritiene che ragioni di opportunità ostacolino un pieno dispiegamento dell'istituto nel processo tributario, giacché esso genererebbe perplessità

¹¹⁴ In particolare, si vedano Cons. Stato n. 385/2015 e più di recente 7232/2022.

rispetto alla natura dispositiva del giudizio¹¹⁵, non mancano autori che invece ritengono applicabili le omologhe norme processualciviltistiche in sede tributaria¹¹⁶.

La questione è stata, in parte, risolta dalla Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 8495/2010¹¹⁷ ha dichiarato rituale la chiamata in causa *iussu iudicis* della società concessionaria della riscossione nell'ambito di un giudizio di accertamento in materia di ICI, estendendo l'efficacia dell'articolo 107 c.p.c. al processo tributario.

Pur se dalla sentenza non si riscontrano con chiarezza i limiti di portata dell'istituto in sede tributaria, mi sembrano infondate le perplessità circa la menomazione della natura dispositiva del giudizio tributario.

Fermo restando che si tratta un potere esercitabile d'ufficio, sussistono rilevanti temperamenti quanto al suo esercizio. È il caso della chiamata in causa *iussu iudicis* ove il processo non sia instaurato con le giuste parti. In questo caso, la chiamata in causa del soggetto effettivamente obbligato, ha come presupposto che il convenuto, nel denegare la propria posizione debitoria, indichi il terzo debitore, essendo illegittima la chiamata in causa del terzo su ordine del giudice in carenza di istanza di parte¹¹⁸.

Tenuto conto di quanto detto, non si spiega in che misura esso confliggerebbe con la natura dispositiva del giudizio tributario, là dove si osserva, poi, che anche il processo civile ha analoga natura, e non si è mai dubitato, in quella sede, della legittimità dell'istituto.

Parimenti, non mi pare pienamente condivisibile la tesi di quella dottrina¹¹⁹ secondo cui la chiamata in causa per ordine del giudice sarebbe esclusa per quei soggetti che non siano stati notiziati di alcun atto impositivo. A ben vedere, se questo fosse il caso, si entrerebbe in conflitto con l'evoluzione giurisprudenziale che ha individuato oggetto di causa il rapporto, e non l'atto. Si rimanda, pertanto, alle valutazioni elaborate circa l'ammissibilità dell'integrazione del contraddittorio di parti non notificate nell'ambito della disciplina

¹¹⁵ In particolare, L. CASTALDI in op. cit., pp. 143 e 144

¹¹⁶ Sul punto, A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, 1996, "Nuovo commentario al contenzioso tributario", Milano, pp. 262 ss.

¹¹⁷ Con nota in Giur. It., 2010, Vol. 7, pp. 1717 ss.

¹¹⁸ Sul punto, Corte Cass. n. 13165/2007, nel quale i giudici, rispetto alla chiamata in causa *ex officio* del giudice di pace, ha accolto il motivo di ricorso poiché "il giudice di pace barese, pur nella dichiarata contumacia della Regione Puglia ha d'ufficio ipotizzato l'esistenza di un diverso obbligato e ne ha ordinato la sostituzione in luogo di quello che l'attore aveva individuato"; ma anche Corte Cass n. 24997/2008.

¹¹⁹ Si rimanda ad L. CASTALDI in op. cit., p. 144, che con riguardo alla chiamata in causa per ordine del giudice afferma che essa sia "sicuramente da escludersi con riferimento a terzi che, pur potendo in via di principio e sotto il versante squisitamente sostanziale parti del rapporto tributario oggetto di causa, rispetto a esso non siano stati oggetto di notifica di un qualsivoglia atto impositivo."

del litisconsorzio, che per ragioni di coerenza paiono estensibili anche all'ipotesi della chiamata in giudizio per ordine del giudice.

Nonostante l'attuale torbidità circa l'ammissibilità dell'articolo 107 c.p.c. nel rito tributario, attualmente confortata dalla sola sentenza citata, non sembrano sussistere valide ragioni per escluderne l'operatività.

In ultimo, la natura tipica dell'azione esperibile ci porta a ritenere che vi sia spazio nel rito tributario della chiamata in garanzia, prevista dall'art. 106 c.p.c., quantomeno per quanto riguarda il contribuente, sicché altrimenti si configurerebbe una lite tra privati, esorbitante rispetto allo scopo perseguito¹²⁰.

Giunti a tal punto, diviene opportuno trarre conclusioni da quanto detto.

La disciplina di settore in merito alla pluralità di parti, imperniata sull'art. 14 c.p.t., si è rivelata negli ultimi inadeguata a soddisfare le nuove esigenze di tutele emerse dalla società progressivamente più consapevole della meritevolezza di piena tutela del contribuente, a discapito della signoria amministrativa dell'ente impositore.

Pur con l'impianto, nel tessuto tributario, dei bastioni difensivi elaborati dalla dottrina processualcivilista nella sua secolare storia, l'adeguamento della norma alla materia processual tributaria è costata notevoli sforzi esegetici, divenuti improrogabili a causa dell'esigenza di salvare *in extremis* il quadro normativo attraverso interpretazioni costituzionalmente orientate.

Tra queste censure, si rinviene piena conferma dell'assunto che ha dato vita a questo testo, e consistente nella radicale asimmetria di trattamento del contribuente e della mancata attuazione dei principi del giusto processo nel rito tributario.

¹²⁰ In realtà, come si è già accennato, vi è una forma di chiamata in garanzia *lato sensu* intesa ma rispetto alla parte pubblica. Ci si riferisce alla chiamata in giudizio da parte del concessionario della riscossione nei confronti dell'ente impositore. Come si è detto, tale strumento è necessario a esonerare dai rischi della controversia il concessionario della riscossione contro cui il contribuente ha agito. Comunque, se pur di chiamata in garanzia si tratta, non è una fattispecie analoga a quella prevista dall'art. 106 c.p.c., sicché essa ha natura sostanziale e non processuale. Trattasi di strumento atto a regolare i rapporti interni tra agente della riscossione ed ente impositore, tant'è che, contrariamente alla disciplina processualcivilistica, la chiamata dell'ente impositore non è subordinata all'autorizzazione del giudice. Proprio poiché istituto di diritto sostanziale che regola un rapporto interno tra due enti, fuoriesce dall'oggetto della nostra ricerca; per un'analisi più approfondita si rimanda ad altra sede, quale A. ANTONUCCIO, "La chiamata in causa dell'ente creditore ha natura sostanziale – La chiamata in causa dell'Ente creditore: inciampi interpretativi anche da parte della Corte di cassazione", in GT – Riv Giur. Trib., 2019, Vol. 12, pp. 985 ss.

2. TERMINI E NOTIFICHE

Premessa

Il meccanismo notificatorio nel rito tributario, così come termini processuali che lo scandiscono, è altro tema di indubbia portata discriminatoria a danno del contribuente.

Occorre una precisazione.

L'accertamento del debito d'imposta consta di due momenti. Il primo, necessariamente antecedente, è a carattere procedimentale e ha natura amministrativa; il secondo, successivo, ha natura processuale, e si instaura presso le corti di giustizia tributaria.

In ciascuna delle due fasi sussiste un distinto regime di notifica degli atti, regolato autonomamente.

L'ambito di indagine del presente testo è circoscritto esclusivamente alla disciplina di rito; pertanto, sarà oggetto di analisi il solo regime che regola le notifiche di atti processuali.

1. Le notifiche

1.1 Definizione di notifica

Il procedimento con il quale si notifica un atto corrisponde a quell'attività che è tipicamente ordinata alla trasmissione di una notizia o di un atto verso uno o più soggetti determinati, allo scopo di provocarne la presa di conoscenza da parte di questi destinatari, e di realizzare gli effetti che al compimento di tale attività, avente a oggetto singoli atti o notizie, conseguono¹²¹.

Immediatamente, si osserva come nella notifica siano tradizionalmente connaturate due caratteristiche principali.

In primo luogo, la notifica è lo strumento col quale si provoca la presa di conoscenza di un atto giuridico da parte di determinati destinatari. Lo scopo e la peculiarità della notifica sono, in realtà, avvalorati soprattutto dallo studio della semantica romanistica, e in

¹²¹ La definizione è tratta da C. PUNZI, "Notificazione", in Enciclopedia del Diritto XXVIII, ed. 1978, p. 641.

particolare dei termini “*denuntiare*”, “*insinuare*”, “*prorogarre*” ed “*in notitiam perferre*”, con i quali si definiva quello che oggi è il procedimento notificatorio.

L’etimologia latina del termine “notificare”, infatti, è scarsamente rappresentativa dell’istituto. Esso deriva dalla locuzione “*notum facere*”, e cioè “farne notizia”. Se ne denota, al contrario del dinamismo ingenerato agli omologhi termini del diritto romano, una staticità estranea al procedimento di notificazione. Tale procedimento si distingue proprio per l’insita dinamicità, che emerge dal necessario impulso che propelle l’oggetto di notifica nella sfera di conoscenza del destinatario, elemento distintivo di tale strumento dalle altre forme di pubblicità giuridica¹²².

In secondo luogo, la notifica è prodromica alla produzione degli effetti a essa collegata, seppur con una fondamentale precisazione. L’istituto in esame costituisce una fattispecie complessa a formazione progressiva, il cui oggetto si concreta in quella dichiarazione, che preesiste alla notifica ed è corredata dello spettro di requisiti richiesti dalla legge, diretta alla sfera conoscitiva del terzo. L’alterità ontologica tra notifica e atto notificato comporta che anche prima del perfezionamento del procedimento l’atto possa essere già produttivo di alcuni effetti¹²³.

In definitiva, della notifica occorre evidenziarsi due aspetti; in primo luogo, la notifica si perfeziona in ragione della conformità del procedimento seguito agli oneri di legge, a nulla rilevando l’avvenuta e concreta consapevolezza del destinatario. Si parla, infatti, di “conoscenza legale” dell’atto notificato, e non già di “conoscenza effettiva”, proprio in ragione della dimensione dinamica e non statica dell’istituto. Inoltre, sebbene ordinariamente la compiuta notifica sia antecedente necessario alla produzione di effetti nella sfera giuridica del destinatario, l’atto inoltrato ben potrà produrre effetti ulteriori e diversi da quelli legati al momento del perfezionamento di quest’ultima.

1.2 Il regime notificatorio nel processo tributario

Sebbene la definizione di notifica e di procedimento di notifica possa dirsi universale, nel rito tributario vige un procedimento del tutto tipico del settore. Il più evidente attributo che lo caratterizza è la natura estremamente composita e frammentata; tale circostanza va

¹²² Sul punto, E. MINOLI “Le notificazioni nel processo civile”, Milano, 1938, Vol. I, il quale sostiene che elemento indefettibile della notifica sia il *facere*, mentre l’elemento di effettiva conoscenza è subordinato; ma, in termini, anche M. BREGLIA, in *Dir. Prat. Trib.* 1924, pp. 182 ss.

¹²³ C. PUNZI, “*delle comunicazioni e notificazioni*”, 1973, in *Commentario del codice di procedura Civile* diretto da E. ALLORIO, Milano, Vol I, p. 1453.

imputata in parte al dettato normativo sibillino, che, se da una parte ha introdotto un microcosmo normativo autonomo, d'altro canto non lo ha pienamente emancipato dal codice di procedura civile. Ulteriore causa della disorganicità della disciplina attiene alla stratificazione di interventi legislativi¹²⁴ susseguitisi nel tempo, che hanno più volte modificato, tentando di semplificare il procedimento.

Il regime "ordinario" di notifica di atti giudiziari è dettato dal nuovo articolo 16-bis del c.p.t.

L'articolo 29 del d.l. n. 23/2020, infatti, ha stabilito che gli enti impositori, gli agenti della riscossione, i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/1997 comma 1, e le parti assistite da un difensore abilitato, pur se costituite in giudizio con modalità analogiche, per tutti gli atti notificati a seguito dell'entrata in vigore del citato decreto legge devono procedere con modalità telematiche.

I soggetti obbligati a notificare atti in via telematica rappresentano, a ben vedere, la quasi totalità dei casi, da cui consegue che la notifica trasmessa con metodo analogico ha assunto valenza residuale.

Ai sensi dell'articolo 16-bis c.p.t., gli atti giudiziari devono essere trasmessi a mezzo di posta elettronica certificata ("PEC")¹²⁵. Nel caso in cui destinatario della notifica è il contribuente, essa deve essere effettuata presso l'indirizzo di PEC rilasciato dal difensore, il quale è onerato di indicarlo nel ricorso introduttivo, ovvero nel primo atto difensivo. Ai sensi del comma 4 del citato articolo, l'indicazione dell'indirizzo di PEC equivale a elezione di domicilio.

In ogni caso, il comma 3 dell'articolo 16-bis consente al Presidente della Corte di Giustizia tributaria, oppure al Presidente di sezione, ove il ricorso fosse già iscritto a ruolo, oppure se la questione sorgesse in udienza, di autorizzare, con provvedimento motivato, il deposito di atti con modalità diverse da quelle telematiche.

Rimangono fuori da questo modello i contribuenti che, nell'ambito di controversie il cui valore è inferiore a 3.000€, ai sensi dell'articolo 12 comma 1 c.p.t., stanno in giudizio senza assistenza tecnica.

¹²⁴ Tra i più rilevanti, si fa menzione della L. n. 69/2009, che ha introdotto modifiche al procedimento di notificazione; è poi intervenuto il d.lgs. n. 156/2015, che ha tra l'altro ampliato il ruolo della PEC; e infine, il d.l. n. 119/2018, convertito nella L. n. 136/2018, con il quale è stato reso obbligatorio il processo tributario telematico.

¹²⁵ Esclusivamente rispetto alle comunicazioni tra pubbliche amministrazioni, esse possono essere trasmesse anche attraverso il Sistema Pubblico di Connettività ("SPC").

Per costoro si profila un doppio binario; Il comma 3-bis dell'articolo 16-bis consente ai contribuenti privi di assistenza tecnica di indicare, nel ricorso introduttivo, ovvero nel primo atto difensivo, un indirizzo di PEC idoneo a ricevere e depositare atti giudiziari, così da poter adottare, su base volontaria, il modello notificatorio telematico.

In alternativa, continua ad applicarsi il regime tradizionale analogico, disciplinato dall'articolo 16 c.p.t.

L'articolo 16 regola, inoltre, il procedimento di notifica pertinente alla sentenza e al ricorso in appello, giacché richiamato espressamente dagli articoli 38 e 53 c.p.t., che concernono, rispettivamente, la notificazione della sentenza e il ricorso in appello. Esso si applica, inoltre, a quei soggetti che, pur se rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 16-bis, non hanno indicato un indirizzo di PEC idoneo a ricevere e depositare notifiche.

Il comma 3 del citato articolo menziona due metodi alternativi di notifica, ovvero quella a mezzo del servizio postale e, nei soli confronti dell'ufficio, quello mediante consegna all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia. Il comma 4 aggiunge, inoltre, che gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/1997 comma 1 possono provvedere alla notificazione anche avvalendosi del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria.

La combinata lettura degli articoli 16 e 17 c.p.t., quest'ultimo nella parte in cui stabilisce che *“le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie”*, fa emergere una terza modalità di notifica, cioè la consegna diretta nelle mani del destinatario, sistematicamente ritenuta ammissibile dalla giurisprudenza¹²⁶.

L'articolo 17 regola i luoghi ove effettuare le notifiche, e in particolare li individua nel domicilio eletto dalla parte o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata nell'atto di costituzione in giudizio. In mancanza di elezione di domicilio, e di dichiarazione di sede o residenza, gli atti sono notificati presso la segreteria della corte di giustizia. Fa eccezione a questa regola la notifica a mani proprie, che può essere effettuata ovunque si reperisca il destinatario.

La giurisprudenza ha, tra l'altro, interpretato le norme ivi contenute con una certa flessibilità, valorizzando il profilo di idoneità della notifica a raggiungere lo scopo. Così, per esempio, è stato chiarito che è legittima la notifica destinata all'ente locale, trasmessa

¹²⁶ Si vedano ex pluribus Cass. n. 34450/2022, n. 34563/2022, n. 37258/2021, e n. 21544/2021.

a mezzo del servizio postale, inviata non alla sede principale indicata negli atti difensivi ma presso altro ufficio comunale diversamente ubicato, che abbia emesso (o non abbia adottato) l'atto oggetto del contenzioso¹²⁷.

Il quadro normativo delineato viene integrato da un doppio rimando al codice di procedura civile, a opera sia del generale rinvio alla normativa processualcivilistica che si rinviene nell'articolo 1 c.p.t., sia in ragione del comma 2 dell'articolo 16 c.p.t., il quale afferma che le notificazioni vadano eseguite ai sensi degli articoli 137 e ss. c.p.c., salvo quanto stabilito dal successivo articolo 17.

In ogni caso, il rapporto tra codice di procedura civile e normativa di settore è, in entrambi i casi, di genere a specie, dal momento che l'applicazione delle norme civilistiche è subordinata a un giudizio di compatibilità e commisurata al fatto che non vi sia già una norma applicabile al caso di specie. Ne conseguirebbe, secondo parte della dottrina, ristrettissima – se non addirittura inesistente – operatività delle norme di rinvio al codice di procedura, posta la prevalenza ed esaustività degli articoli contenuti nel d.lgs 546/1992¹²⁸.

Così posta, la tesi non è soddisfacente. Per esempio, è vero che l'articolo 17 è esaustivo nel descrivere i luoghi in cui effettuare la notifica; costituisce, tuttavia, diritto acquisito la circostanza che il luogo di notifica non sia elemento costitutivo della stessa. La notifica effettuata nel luogo erroneo non è inesistente, bensì meramente affetta da nullità, di conseguenza sanabile se la parte si costituisce in giudizio. Nel caso descritto troveranno sicuramente applicazione le norme processualcivilistiche in merito ai rimedi previsti per la notifica irritualmente consegnata¹²⁹.

1.3 La scissione soggettiva degli effetti della notifica

Particolare principio generale in tema di notificazioni è la scissione soggettiva degli effetti. Trattasi d'un principio di matrice giurisprudenziale, posto alla base della diacronia del perfezionamento della notifica tra destinatario e notificante. Esso è stato elevato a

¹²⁷ Vedi SS. UU. n. 21884/2022.

¹²⁸ In particolare, M. BRUZZONE, "È valida la notifica dell'appello a mani proprie della parte appellante anziché presso il suo difensore", in GT – Riv. Giur. Trib., 2003, pp. 150 ss., ove si afferma che "*L'assenza di lacune nella disciplina speciale, esclude la possibilità di integrazioni con le norme del codice di rito*".

¹²⁹ Vedi SS. UU. n. 14916/2016, che oltre ad affermare il principio di diritto descritto, ha stabilito la piena operatività dell'articolo 291 c.p.c., nel caso di notifica effettuata in luogo irrituale.

regola generale, valida per ogni forma di notifica, dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 477/2002¹³⁰.

In quella sede, i giudici costituzionali furono chiamati a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale degli articoli 149 c.p.c. e 4 comma 2 della L. n. 890/1982, in materia di notifica a mezzo postale, rispetto agli articoli 3 e 24 Cost. La questione di legittimità sorse in ragione della portata delle norme impugnate, che prevedevano, dal lato del notificante, il perfezionamento della notifica trasmessa per tramite del servizio postale al momento della ricezione del destinatario, invece che quello di adempimento degli oneri formali prodromici alla trasmissione.

La Consulta si è pronunciata favorevolmente rispetto all'incompatibilità prospettata dal giudice remittente. Emerge dal punto 3.2 della decisione in commento che la combinata lettura degli articoli 3 e 24 Cost. in tema di notifiche impone il bilanciamento tra “la garanzia di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario” e “l'interesse del notificante a non vedersi addebitare l'esito intempestivo di un procedimento notificatorio parzialmente sottratto ai suoi poteri d'impulso”. In ragioni di questa dicotomia, la Corte ha stabilito la sufficienza degli adempimenti meramente formali e imposti dalla legge quali requisiti necessari al perfezionamento della notifica dal lato del notificante, elevando tale principio di diritto a regola generale, dal momento che *“per la sua portata generale, non può non riferirsi a ogni tipo di notificazione e dunque anche alle notificazioni a mezzo posta, essendo palesemente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere - come nel caso di specie - dal ritardo nel compimento di un'attività riferibile, non al medesimo notificante, ma a soggetti diversi”*. Ratio della sentenza è quello di garantire efficacia al principio di autoresponsabilità colposa della decadenza, tale per cui le preclusioni giuridiche non possono fondarsi su circostanze indisponibili al soggetto che vi va incontro.

Si spiega così la generale retrocessione temporale del momento del perfezionamento della notifica, in quanto strumento volto a ostracizzare la cosiddetta teoria del rischio, tale per cui il notificante assume tutte le responsabilità, anche di natura oggettiva, che conseguono al ritardo.

¹³⁰ Commentata da A. FASANO, *“le notificazioni degli atti nel procedimento tributario”*, in *“Il giudizio tributario”*, 2022, pp. 245 ss. Pur riferendosi all'applicabilità della sentenza quanto alla notifica degli atti del procedimento, si tratta di osservazioni ampiamente applicabili anche agli atti del processo. Vedi poi R. CAPONI, *“La notificazione a mezzo posta si perfeziona per il notificante alla data di consegna all'ufficiale giudiziario: la parte non risponde delle negligenze di terzi”*, in *Foro It.*, 2003, Parte I, pp. 14 ss.

Non mancano, tuttavia, vuoti normativi strutturali anche nel nuovo modello, particolarmente accentuati se paragonato a quello elaborato dal *Bundesverfassungsgericht*, ovvero la Corte Costituzionale federale tedesca. La giurisprudenza di quest'ultima Corte ha subordinato la scissione soggettiva degli effetti all'eventuale accertamento di responsabilità del notificante per eventuali ritardi a questi imputabili¹³¹. In mancanza di una ricostruzione che faccia propri anche questi ulteriori principi, è ammissibile la notifica trasmessa all'ultimo momento disponibile¹³², pur se ne consegue l'inevitabile ricezione ben oltre i termini legali previsti, e ciò a prescindere dalla condotta del notificante.

In ogni caso, nonostante le perplessità che permangono, non pare possa considerarsi negativamente l'intervento della Consulta. Infatti, la sentenza globalmente considerata consta di un'innegabile portata amplificativa dei diritti di difesa del notificante. Per questi motivi, benché nel caso di specie la Corte Costituzionale si fosse pronunciata in materia di notifica a mezzo postale, con coinvolgimento dell'ufficiale giudiziario, e lo avesse fatto nell'ambito di una controversia appartenente alla cognizione del giudice ordinario, anche la dottrina maggioritaria contemporanea alla decisione non ha rinvenuto validi elementi ostativi all'estensione del principio di scissione soggettiva a ulteriori rami del diritto, e in particolare quello tributario¹³³.

Tuttavia, dubbi in merito alla latitudine dell'operatività della scissione soggettiva nel processo tributario sono sorti nella giurisprudenza di legittimità, tali da generare un annoso contrasto interpretativo.

Due furono gli orientamenti prevalenti che entrarono in conflitto, il cui punto di frattura fra essi insisteva sul concetto di "terzietà" del soggetto incaricato della notifica. Tale elemento era stato ritenuto dirimente dalla Corte Costituzionale, che in tanto aveva

¹³¹ Sul punto si richiama R. CAPONI, *"la rimessione in termini nel processo civile"*, Firenze, 1996, pp. 264 ss.

¹³² E, si aggiunge, mai come oggi l'ultimo momento possibile va inteso nel senso più esasperato del termine. È infatti intervenuta la Corte Costituzionale, che con sentenza n. 75/2019, con nota di G. G. POLI, *"I'm gonna wait 'till midnight hour"*, in Foro It., 2019, Parte I, pp. 3452 ss., ha dichiarato legittima la notifica inoltrata tra le ore 21 e le ore 24 del giorno solare antecedente a quello di scadenza dei termini di decadenza. Anzi, sul punto è tornata di recente la Corte di Cassazione, che con sentenza n. 1519/2023 ha stabilito che è invece viziata, per decadenza, la notifica trasmessa alle ore 00:00 del giorno di scadenza dei termini. Ne consegue la legittimità della notifica trasmessa alle ore 23, 59 minuti e 59 secondi dell'ultimo possibile giorno prima di andare incontro a decadenza!

¹³³ Si veda in particolare C. GLENDI, *"Le nuove frontiere della «notificazione» dopo la sentenza n. 477/2002 della Corte costituzionale"*, in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2003, Vol. 4, pp. 322 ss., ove si legge che *"non v'è ragione di ritenere che la sua portata possa risultare circoscritta estrinsecamente, se ancora così si può dire, alle sole notificazioni in senso proprio fatte dall'ufficiale giudiziario tramite il servizio postale."*; ma, in termini, anche M. BRUZZONE, *"Il momento di perfezionamento delle notifiche a mezzo posta"*, in Corr. Trib., 2003, Vol. 2, pp. 154.

introdotto il principio di scissione degli effetti, in quanto occorre tutelare il notificante da preclusioni legali causate da attività sottratte al proprio impulso¹³⁴

Secondo un primo filone di decisioni pronunciate dal giudice della nomofilachia, la terzietà del soggetto incaricato della notifica era oggetto di stretta interpretazione, e andava escluso in tutti quei casi in cui non vi fosse un reale alterità tra questi e il notificante. In forza di ciò, si esclude che il principio di scissione degli effetti potesse avere riverbero in sede tributaria, in ragione dell'incardinamento del messo autorizzato presso gli Uffici dell'ente impositore¹³⁵.

Una seconda serie di decisioni, invece, adottava la tesi inversa, ed estendeva il principio di scissione a ogni atto tributario, a prescindere dal mezzo di notifica adottato¹³⁶

Posta la disomogeneità interpretativa sul punto¹³⁷, sono intervenute le Sezioni Unite a dirimere la questione una volta per tutte, con sentenza n. 40543/2021¹³⁸.

Le questioni rimesse alle SS. UU., in verità, erano due, strettamente legate da un rapporto di funzionalità logica; la prima riguardava l'applicabilità della scissione soggettiva degli effetti agli atti di imposizione tributaria, mentre la seconda concerneva l'operatività di detto principio rispetto agli atti notificati da messo autorizzato.

Quanto alla prima questione, essa si pone evidentemente al di fuori dello scopo d'indagine del presente testo, e non è opportuno immergersi. In estrema sintesi, il Supremo Consesso ha stabilito che gli atti di imposizione esplicano i propri effetti dal momento della notifica, che rimane però un momento successivo e autonomo rispetto a quello di formazione giuridica dell'atto.

Nonostante la natura recettizia degli atti impositivi, l'alterità tra atto e notifica, che emerge anche dalla circostanza che vizi della notifica non pregiudicano la legittimità dell'atto, e l'autonomia funzionale dell'atto impositivo fanno sì che la natura recettizia dell'atto non osti all'applicabilità generalizzata del principio di scissione soggettiva degli effetti.

Qualche perplessità, tuttavia, sorge alla lettura della soluzione disposta per la seconda questione, ed enunciata al punto 9 della sentenza. Infatti, i giudici hanno dichiarato

¹³⁴ Si veda Corte Cost. n. 447/2002 e n. 28/2004.

¹³⁵ Si veda Cass. n. 14580/2018, n. 10160/2020.

¹³⁶ Si veda Cass. n. 33277/2019, n. 22329/2014.

¹³⁷ Si vedano in particolare le sentenze n. 12332/2017 e n. 3590/2019, che avevano invece aperto alla piena operatività della scissione soggettiva degli effetti della notifica nel processo tributario.

¹³⁸ Con commento di G. GLENDI, "La scissione soggettiva degli effetti della notifica dell'atto non vale per la prescrizione – Problemi interpretativi sull'applicazione dei termini di prescrizione per la notifica degli atti tributari", in GT – Riv. Giur. Trib., 2022, Vol. 8-9, pp. 732 ss.

irrelevante la natura del soggetto incaricato della notifica, “oggettivando” il principio in esame.

A tale conclusione vi si giunge in scorta di due elementi.

Il primo di questi, richiamato in quanto mero rafforzativo del secondo, che risulta essere prevalente nell’impalcatura della motivazione, attiene alla circostanza che il richiamo agli articoli 137 c.p.c. e seguenti, a opera dell’articolo 16 c.p.t. sia ritenuta indicativa dell’intenzione del legislatore di equiparare il messo autorizzato all’ufficiale giudiziario. Tuttavia, la ragione prevalente che ha condotto alla decisione in epigrafe verte su una *ratio* più ampia, ovvero quella di impedire l’irragionevole spirare del termine di decadenza. La grave conseguenza della decadenza dal diritto, nella prospettiva assunta dal collegio, potrebbe giustificarsi solo in quanto conseguenza dell’inerzia della parte. Occorrerebbe, inoltre, che il termine previsto entro cui svolgere l’attività posta a proprio carico sia riconosciuta per intero. Ma se la notifica è stata inoltrata, ancorché a mezzo di messo, non sussistere quella medesima inerzia che giustificherebbe la preclusione processuale.

Ciò posto, l’assunto su cui si fonda il presupposto della decisione non mi pare essere così inequivocabile come potrebbe sembrare. Come si è già osservato nel paragrafo precedente, l’efficacia delle norme processualcivilistiche nel rito tributario è subordinata a un giudizio di compatibilità. Non possono ignorarsi, in questi termini, le differenze tra messo autorizzato e ufficiale giudiziario; mentre il secondo è incardinato presso un organo ontologicamente terzo e imparziale, il messo speciale, la cui posizione è regolata dai commi 158-162 dell’articolo 1 della L. n. 296/2006, è nominato dal dirigente dell’ufficio competente dell’ente impositore tra i soggetti dipendenti dell’amministrazione finanziaria. Trattasi dunque d’un soggetto necessariamente parziale, dipendente della parte processuale del giudizio.

Tale circostanza, se non già sintomatica dell’alterità essenziale tra i due soggetti, dovrebbe stimolare comunque una riflessione circa la compatibilità delle norme che riguardano l’ufficiale giudiziario in merito al messo autorizzato.

Altrettante ubbie sono provocate dal secondo, e più importante, motivo della decisione. A ben vedere, il messo notificatore è un organo interno all’amministrazione finanziaria, privo di personalità giuridica, e con il quale si instaura una relazione evidentemente interorganica rispetto all’ente impositore. Elemento dirimente quanto alla qualifica del rapporto nei termini descritti è l’assoluta carenza di autonomia decisionale del soggetto adibito alla notifica.

Bisogna, però, dare atto che, secondo l'orientamento che ha prevalso, la Suprema Corte ha ritenuto che a nulla rileva l'identità sostanziale tra messo notificatore e amministrazione finanziaria, sussistente in ragione dell'interorganicità del rapporto. Nell'esercitare le proprie funzioni, il messo notificatore svolgerebbe, infatti, attività indipendente rispetto a quella dell'apparato di appartenenza¹³⁹.

Questo elemento non mi sembra tuttavia dirimente, tenuto conto del fatto che non si tratta di soggetti distinti e funzionalmente autonomi¹⁴⁰, ma che vi sia, invece, continuità nell'operato del messo autorizzato rispetto all'amministrazione presso cui si incardina.

Posto che la formale indipendenza di funzioni dovrebbe cedere il passo all'inequivocabile identità soggettiva tra i citati organi, l'autonomia funzionale richiamata dal giudice di legittimità non trova conforto in alcuna garanzia procedimentale, in ragione dell'assenza di organismi preposti a tal scopo e delle modalità di nomina e di affidamento delle funzioni dei messi notificatori.

Se la ricostruzione enunciata è fondata, il ritardo causato dal messo autorizzato è direttamente imputabile all'inerzia dell'amministrazione finanziaria con cui si instaura il rapporto interorganico. Non sussistono, quindi, le ragioni di tutela che giustificano l'anticipazione del perfezionamento della notifica al momento della consegna al messo autorizzato, e consistenti nella necessità di evitare che la parte vada incontro a preclusioni legali connesse a circostanze sottratte alla propria disponibilità.

Per questi motivi, mi sembrerebbe più opportuno collocare il momento del perfezionamento della notifica all'effettiva fuoriuscita dell'atto dalla sfera giuridica del notificante, che coincide con la consegna al servizio postale, ovvero nelle mani proprie del destinatario, come sostenuto dall'orientamento dei giudici di Cassazione rimasto soccombente in seguito alla sentenza n. 40543/2021.

A tale tesi occorre aggiungersi un ulteriore elemento.

Negli scorsi anni si è registrato uno spinoso contrasto interpretativo tra giudici di merito e Corte di Cassazione, rispetto alle modalità di notifica del ricorso in appello. La distonia esegetica è nata dalla lacunosità dell'articolo 20 c.p.t., che nel rimandare alle norme contenute nell'articolo 16 non fa riferimento all'operatività del comma 4 del citato

¹³⁹ Particolarmente chiara sul punto è Cass. n. 7748/2019.

¹⁴⁰ Sul punto, si veda Cons. Stato n. 2660/2015, sicché, al punto 19, si legge che solo le relazioni intersoggettive implicano alterità tra i soggetti. In dottrina, G. DELLA CANANEA, *“manuale di diritto amministrativo”*, Torino, 2022, pp. 174 ss. In ogni caso, il rapporto di immedesimazione organica posto alla base dei rapporti interorganici tra ufficio e amministrazione di appartenenza è pacificamente acquisito come fondamento del diritto amministrativo.

articolo, il quale concede all'amministrazione finanziaria di avvalersi del messo autorizzato per notificare i propri atti.

Ne è conseguita una sistematica giurisprudenza di merito che ha ritenuto illegittima (talvolta, addirittura inesistente) la notifica del ricorso in appello attraverso il messo speciale, sostenendo che il mancato riferimento al comma 4 dell'articolo 16 fosse *“ispirata alla ratio di assicurare paritetico trattamento a entrambi i contendenti, pubblico e privato”*, diversamente la parte pubblica *“verrebbe a godere di un'irragionevole posizione di privilegio, con l'attribuzione di una potestà di “autocertificazione” negata, invece, alla controparte privata”*¹⁴¹.

Tale orientamento è stato ampiamente sconfessato sia dalla Cassazione, che si è consolidata nel senso che il legislatore *minus dixit quam voluit*, sicché la notifica a mezzo di messo è espressione di un principio generale sempre applicabile per ragioni più sistematiche che letterali¹⁴², sia dal Ministero delle Finanze, che con circolare n. 291/E del 1996 si è espressa favorevolmente alla notifica dell'atto a mezzo di messo autorizzato. Al di là del merito della questione, significativa, per la sua portata sistematica, è la sentenza della Corte di Cassazione n. 13969/2001, la quale ha chiarito che, in merito al comma 4 dell'articolo 16, esso è *“principio ispiratore dell'intera normativa sul processo tributario di merito, mira a semplificarlo, ad accelerarlo e a farlo svolgere senza gravare, proprio in tema di notificazioni, sull'ufficio ausiliario ordinario dell'autorità giurisdizionale costituito dall'ufficiale giudiziario”*.

Alla luce di queste decisioni, si deduce che l'ampio utilizzo del messo notificatore, invece che dell'ufficiale giudiziario, nel rito tributario, pur se inquadrato in un rapporto asimmetrico tra contribuente e amministrazione finanziaria, si giustifica per ragioni di economia processuale.

Queste valutazioni mal si coordinano con l'equiparazione del messo autorizzato all'ufficiale giudiziario, ai fini della scissione soggettiva degli effetti della notifica.

Il principio in esame, come emerge nella motivazione della sentenza n. 477/2002, si fonda su elementi del tutto estranei alla celerità e semplicità della materia, cioè l'effettività del diritto di difesa e della tutela giurisdizionale.

Tenuto conto dell'evidente privilegio concesso all'amministrazione finanziaria, pienamente asimmetrico e discriminatorio rispetto al contribuente, e che si riassume in

¹⁴¹ La citazione è tratta dalla sentenza della ctr del Lazio n. 185/2011, ma negli stessi termini anche le sentenze della medesima commissione n. 56/2001, 109/2003, e 26/2006.

¹⁴² Sul punto, si vedano Corte Cass. n. 16267/2009, n. 8976/2007, 22164/2006, 8465/2005.

un procedimento notificatorio semplificato rispetto al paradigma civilistico, mi sembra assai inopportuno estendere fino all'esasperazione il regime che regola il procedimento di notifica a mezzo di messo autorizzato, andando anche oltre la *ratio* giustificatoria di sistema.

Tanto detto, si delinea un'asimmetria nell'asimmetria. Non solo il contribuente è assoggettato a un procedimento notificatorio semplificato rispetto al processo civile, ma egli subisce le ricadute del perfezionamento della notifica, dal lato del notificante, al momento della consegna dell'atto a un organo interno alla struttura dell'amministrazione avversaria. Ne consegue l'irrilevanza della condotta tenuta dal messo notificatore successivamente alla consegna, salvo la violazione del principio di buona fede contenuto nell'articolo 10 della L. n. 212/2000 ("Statuto dei diritti del contribuente").

Ciò posto, la sentenza del giudice della nomofilachia n. 40543/2021 è inequivocabile, e non possono porsi più dubbi quanto all'operatività del principio di scissione soggettiva degli effetti rispetto all'agenzia notificante al momento di consegna al messo notificatore.

2. I termini

2.1 Termini di costituzione in giudizio per la parte pubblica

Data la centralità della notifica telematica rispetto a quella tradizionale analogica, il tema precedente, pur se evidenzia un'evidente discrepanza tra il trattamento del contribuente e dell'amministrazione finanziaria, ha perso la sua storica rilevanza.

Diversamente, la questione dei termini di costituzione in giudizio della parte pubblica rimane, forse, la più evidente lesione della regola di parità delle armi incamerato dal principio di giusto processo, ed è rimasta indenne alla raffica di pronunce della Corte Costituzionale ispirate all'esigenza di parificazione delle posizioni processuali tra contribuente e soggetto pubblico¹⁴³.

Occorre tornare brevemente al tema del soggetto titolare della capacità processuale nel rito tributario. Come accennato nel precedente capitolo, l'articolo 1 del d.l. n. 193/2016, convertito in L. n. 225/2016, ha disposto lo scioglimento, e la conseguente estinzione, delle società appartenenti al gruppo Equitalia.

¹⁴³ Ex pluribus, ci si riferisce ad esempio alla sentenza n. 275/2005, col quale la consulta ha dichiarato illegittimo l'articolo 46 comma 3 c.p.t. nella parte in cui stabiliva che le spese di lite anticipate dalla parte rimanessero a suo carico, pur nel caso di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere.

Contestualmente, è stato istituito, a partire dal Luglio 2017, un ente pubblico economico strumentale all’Agenzia delle Entrate, e sottoposto alla sua direzione e controllo, denominato “Agenzia delle Entrate – Riscossione” (“ADER”), a cui è stata attribuita la funzione di riscossione dei crediti d’imposta.

L’ADER è erede universale di tutti i rapporti pendenti, sia sostanziali che processuali, in cui le società del gruppo Equitalia assumevano qualifica di parte

La posizione giuridica dell’ADER nel rito tributario è ulteriormente ampliata dall’articolo 10 c.p.t., ai sensi del quale l’agente della riscossione può acquisire la qualifica di parte processuale allo stesso modo dell’ente impositore.

Secondo un orientamento pacifico e consolidato, tra ADER e agenzia delle Entrate non sussiste litisconsorzio necessario¹⁴⁴; ciò nonostante, il contribuente può indifferentemente notificare il ricorso all’uno o all’altro soggetto, a prescindere dalla natura impositiva o esattiva dell’atto, con la precisazione che, ai sensi dell’articolo 39 del d.lgs. n. 112/1999, il concessionario della riscossione è onerato di chiamare in causa l’ente impositore¹⁴⁵.

Nel tema delle asimmetrie, solo apparentemente questo sistema è discriminatorio per il contribuente. E infatti, l’intervento in giudizio del soggetto formalmente estraneo costituisce l’altra faccia della medaglia di un’esigenza di ordine sistematico, e cioè quella di garantire effettività alla tutela richiesta dal contribuente. Trattasi di opportune valutazioni di politica giudiziaria, necessarie a liberare il privato da dubbi sul soggetto pubblico interessato a contraddire, la cui incorretta individuazione potrebbe determinare l’inammissibilità del ricorso¹⁴⁶.

Nel contesto descritto, l’intervento in giudizio o la chiamata in causa¹⁴⁷ a prescindere dalla notifica del ricorso, divengono strumenti indefettibili per garantire la tutela delle ragioni dell’ente impositore formalmente pretermesso, e ciò non come asimmetria a danno del contribuente, ma anzi come potenziamento dell’effettività della tutela richiesta. Fermo restando che la parte pubblica si identifica alternativamente nell’agente della riscossione o nell’ente impositore, e che il ricorso notificato al primo legittima l’ingresso

¹⁴⁴ Sul punto, SS. UU. n. 16412/2007, confermata di recente da Cass. 13920/2018.

¹⁴⁵ Come già osservato nel paragrafo 2.5, coerentemente con l’orientamento giurisprudenziale che privilegia il rapporto sostanziale sotteso, l’Agenzia delle Entrate può intervenire in giudizio volontariamente anche senza chiamata in giudizio da parte del concessionario della riscossione.

¹⁴⁶ Sul punto, M. BASILAVECCHIA, “Iscrizione ipotecaria: per il ricorso basta la notifica all’agente della riscossione – La legittimazione passiva nel ricorso avverso l’iscrizione d’ipoteca” in GT – Riv. Giur. Trib. 2017, Vol n. 5, pp. 517 ss., in commento alla sentenza Cass. n. 24204/2016.

¹⁴⁷ Chiamata in causa ammissibile anche *iussu iudicis*, come ulteriormente e pacificamente prospettato dallo stesso M. BASILAVECCHIA in op. cit. in nota precedente.

in giudizio anche del secondo, *punctum dolens* è la mancata previsione di un termine decadenziale per la costituzione in giudizio del resistente.

Per quanto riguarda il ricorrente, il corretto incardinamento del giudizio è assoggettato a un duplice termine decadenziale. In primo luogo, ai sensi dell'articolo 21 comma 1 c.p.t., il ricorso deve essere depositato entro sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato; inoltre, ai sensi dell'articolo 22 comma 1 c.p.t., la costituzione in giudizio del ricorrente deve essere effettuata entro trenta giorni dalla data di proposizione del ricorso. Mentre l'articolo 22 prevede espressamente la natura perentoria del termine di trenta di giorni previsto per la costituzione in giudizio del ricorrente, l'omologo termine previsto dall'articolo 23 per il resistente, in mancanza di difforme previsione, è da ritenersi avere natura ordinatoria.

Diventa comprensibile, in questi termini, la prassi invalsa dell'agenzia delle entrate di costituirsi in giudizio tardivamente, facendo sorgere in capo al ricorrente l'irragionevole onere di accertare spasmodicamente l'eventuale costituzione della controparte in ogni fase del giudizio¹⁴⁸.

Particolarmente evocativa è l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 144/2006, definita dalla dottrina negativa e frettolosa¹⁴⁹, con la quale la Consulta ha dichiarato manifestamente infondati i dubbi di legittimità costituzionale sorti in merito all'articolo 23 c.p.t., nella parte in cui non stabilisce la pena di decadenza per l'inutile spirare del termine ivi fissato, rispetto agli articoli 3 e 111 Cost.

Il *leitmotiv* dell'ordinanza si fonda sull'immanente, pur se tacito, *favor fisci*, declinato nel caso di specie come riflesso della diversa posizione che la legge, specie in un processo impugnatorio, attribuisce al ricorrente e al resistente. La tardiva costituzione del soggetto pubblico può comportare, secondo l'interpretazione data dal giudice delle leggi, esclusivamente preclusioni endoprocedimentali, non potendo in nessun caso ammettersi l'irreversibile dichiarazione di contumacia.

Ed in effetti, anche la Corte di Cassazione parrebbe essersi orientata nel senso di applicare i termini afferenti alla parte pubblica in maniera più vantaggiosa rispetto alla parte privata. La *ratio* di tale orientamento si radica nella circostanza che l'amministrazione finanziaria, al contrario del contribuente, agisce in giudizio per ottenere tutela giurisdizionale per

¹⁴⁸ Sul punto, Cass. n. 2585/2019 e n. 14638/2019. In dottrina, A. RUSSO, "Termine di costituzione per ricorsi o appelli notificati a più convenuti", in *Il fisco*, 2017, Vol. 41, pp. 3960 ss.

¹⁴⁹ Si veda G. TABET, "*Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*", in *Rass. Trib.*, 2013, Vol 2. pp. 383 ss.

diritti indisponibili. Così, ad esempio, formando un'ulteriore asimmetria che preme evidenziare, la Cassazione ha stabilito¹⁵⁰ che i soli termini di decadenza posti a favore della parte pubblica possono essere rilevati d'ufficio, in quanto è interesse generale l'accertamento dell'imposta dovuta¹⁵¹

Al di là delle evidenti perplessità concernenti la sovversione dell'ordine isonomico fra le parti, le maggiori preoccupazioni che desta il descritto insegnamento della Consulta hanno natura sostanziale, e sono ingenite alla natura impugnatoria del rito.

Come osservato da autorevolissima dottrina¹⁵², nel processo tributario, l'ente impositore è attore in senso sostanziale¹⁵³, ed è, di conseguenza, il soggetto che fornisce la prova a fondamento della pretesa.

La circostanza che sia proprio la parte onerata di fornire la prova in giudizio a dover *“scoprire le proprie carte all'istante”*, specialmente nel primo grado, in cui, data la natura impugnatoria del giudizio tributario, non vi è necessità di una precedente interazione tra resistente e ricorrente, come avviene invece nel giudizio civile, è indicativa non solo dell'irrazionale asimmetria tra le parti, ma soprattutto della violazione del principio di parità delle armi, da intendersi come *“principio che richiede che una parte abbia tempestiva conoscenza delle iniziative e delle difese dell'altra parte”*¹⁵⁴.

In mancanza di interventi legislativi sul punto, l'unico modo concepibile di alleviare, almeno in parte, la descritta criticità sarebbe quella di desumere, in via giurisprudenziale, l'obbligo da parte dell'ente impositore di enunciare, pienamente, in sede di motivazione dell'atto, le prove a fondamento della pretesa.

La citata dottrina ritiene, tra l'altro, agevolmente ricavabile *de iure condito* l'assunto indicato, specialmente rispetto ad accertamenti IVA, IRES e IRPEF.

Al di là della natura dell'oggetto del processo tributario, l'atto impositivo ne costituisce il necessario veicolo d'accesso, e ne delimita sicuramente il *thema decidendum*.

¹⁵⁰ Vedi Cass. n. 4760/2009, n. 26378/2019.

¹⁵¹ Evidenza la Cassazione, nella sentenza n. 4760/2009, *“è inammissibile la domanda di rimborso di una somma versata a titolo d'imposta, quando il contribuente non abbia provveduto all'impugnazione dell'avviso di liquidazione nel termine di decadenza previsto dalla legge. Tale decadenza, operando a favore dell'amministrazione finanziaria, attiene a materia indisponibile e può essere rilevata d'ufficio per la prima volta anche in grado d'appello”*.

¹⁵² E in particolare, F. GALLO, *“Verso un “giusto processo” tributario”*, in Rass. Trib. 2003, Vol. 1, pp. 11 ss.

¹⁵³ Chiaramente, fanno eccezione i giudizi di rimborso.

¹⁵⁴ v. supra, in nota 152.

Ci si interroga, pertanto, sull'idoneità dell'atto impositivo di delimitare non solo il *thema decidendum*, ma anche il *thema probandum*, ovvero quello inerente all'ambito degli argomenti controversi sul cui accertamento deve pronunciarsi il giudice.

Il punto ci impone un parallelismo del nostro sistema rispetto agli istituti sviluppati negli ordinamenti di *common law*. In quei sistemi si realizza una scissione semantica della nozione di prova, che si distingue in *evidence*, termine con cui si indica ogni fonte documentale o fattuale da cui si deducono elementi funzionali alla ricostruzione del fatto, e *proof*, che sta invece a significare il risultato della ricostruzione, e su cui si fonda la decisione. Sussiste alterità funzionale tra le due accezioni; l'*evidence* costituisce elemento di controllo di legittimità e logicità della ricostruzione del fatto, mentre la *proof* ne rappresenta mera conseguenza.

Tenuto conto che la motivazione dell'atto è la parte del provvedimento con cui l'amministrazione "*enuncia i motivi per cui lo adotta e viene a definire il fine che intende conseguire con l'atto medesimo*"¹⁵⁵, posto che la distinzione tra *evidence* e *proof* si accolga in senso sistematico e generale, la prova della pretesa impositiva, nel senso di *evidence*, dovrebbe trovare cittadinanza già nella motivazione dell'atto impositivo, come strumento necessario a lumeggiare i motivi presupposti all'atto.

Fermo restando che la tesi proposta e sopra esposta è stata storicamente isolata e disattesa dalla giurisprudenza contemporanea, l'introduzione del nuovo comma 5-*bis* nell'articolo 7 c.p.t., a opera della L. n. 130/2022, sembrerebbe avervi assestato il colpo di grazia.

La nuova norma introdotta con la riforma prevede che l'amministrazione finanziaria "*prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*". Manca, in questa disposizione, alcuna norma che imponga alla pubblica amministrazione di indicare già in sede di provvedimento le prove a fondamento della pretesa che devono essere invece raccolte in giudizio, così che sembrerebbe pleonastica la presenza di indicazioni in tal senso nell'atto impositivo¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Definizione tratta da M. S. GIANNINI, "*Motivazione dell'atto amministrativo*", in Enc. Dir. XXVII, ed. 1978, p. 249.

¹⁵⁶ Sul punto, R. SCHIAVOLIN "*Rapporto tra atto impugnabile e difesa spiegabile*", in "*Il giudizio tributario*", 2022, Milano, pp. 334. Si veda poi C. CAUMONT CAIMI e N. PARDINI, "*Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*", in Corr. Trib., 2023, Vol. 1, pp. 66 ss. in cui si legge "*La novella non prevede espressamente l'obbligo a carico dell'Amministrazione finanziaria di ricomprendere nella motivazione dell'atto fiscale anche i mezzi di prova acquisiti durante le indagini tributarie*"; ma in termini, anche C. GLENDI, "*L'istruttoria del processo tributario riformato. una rivoluzione copernicana!*", in Dir. e Prat. Trib., 2022, Vol. 6, pp. 2192 ss., che condivide l'assunto secondo cui il pieno onere della prova si realizzi in giudizio.

Nonostante possa ritenersi superato quell'orientamento secondo cui la motivazione dell'atto dovrebbe contenere le prove a fondamento dell'atto, le esigenze processuali a esso sotteso rimangono vive e meritevoli di attenzioni. Rimane vero, infatti, che l'amministrazione finanziaria gode di un irragionevole privilegio, che non solo obbliga il convenuto alla continua verifica della sua costituzione in giudizio, ma viola il principio di parità delle armi commisurato al diniego di una tempestiva esposizione dei motivi presupposto della pretesa.

3. LA PROVA E LA FASE ISTRUTTORIA

1. La prova

1.1 Differenza tra prova “processuale” e prova “procedimentale”

Il tema della prova, pur se brevemente accennato nel precedente capitolo, ne merita uno sé stante. Elemento dirimente per procedere nell’analisi comprendere cosa s’intende per prova, tenuto conto delle caratteristiche uniche del diritto tributario e dei rapporti giuridici che a questa materia attengono.

La causa delle perplessità insiste sulla duplice dimensione del rapporto d’imposta. La prima di queste ha natura procedimentale, e inerisce alla relazione giuridica tra contribuente e amministrazione finanziaria durante la fase dell’accertamento del debito tributario. In seguito all’adozione dell’atto¹⁵⁷, è possibile instaurare un giudizio tributario. Questa è la seconda dimensione del rapporto d’imposta, segnata da natura processuale, e connotata di tutte le garanzie proprie del giusto processo.

Benché il procedimento posto in essere dagli agenti accertatori sia sguarnito di quelle tutele tipiche degli accertamenti giurisdizionali, quali il contraddittorio e il pieno diritto di difesa, durante il suo svolgimento hanno necessariamente luogo delle attività istruttorie, il cui risultato fornisce alla pubblica autorità i motivi a fondamento della pretesa. L’istruttoria procedimentale, da un punto di vista superficiale, potrebbe apparire del tutto analoga all’assunzione delle prove in sede giurisdizionale. E in effetti, è comprensibile l’assunto, prettamente costitutivista, secondo cui l’istruzione probatoria antecede il giudizio, e si colloca già durante la fase d’accertamento¹⁵⁸.

Certamente vero è che le dimensioni amministrative e giurisdizionali, formalmente separate, sono in realtà connesse e si influenzano reciprocamente. L’interconnessione che si instaura tra momento amministrativo e momento processuale è stata notoriamente valorizzata nell’esegesi dell’Allorio¹⁵⁹, la cui osservazione secondo cui *“l’incombenza delle prove si pone, prima che alle Commissioni, sulla stessa Amministrazione; vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi che a nessun atto la p.a. possa accingersi, senza aver procurato la prova di quei fatti che determinano la sua*

¹⁵⁷ O in seguito al versamento in ragione del quale si agisce con un’azione di rimborso.

¹⁵⁸ Tale principio è evocativamente riassunto da F. TESAURO, *“La prova nel processo tributario”*, in Riv. Dir. Fin., 2000, pp. 73 ss. con la massima *“la prova è tema che interessa prima il procedimento che il processo”*

¹⁵⁹ Che si ricorda essere il padre del costitutivismo.

*potestà di dar vita a quell'atto*¹⁶⁰ è impressa nell'inconscio collettivo degli operatori del settore.

È onere dell'amministrazione finanziaria, infatti, fornire, già al momento dell'esercizio del potere impositivo, sufficienti e idonee ragioni a suffragio delle proprie conclusioni. Le ragioni di cui parliamo, tuttavia, sono ben diverse dalle "prove" propriamente dette. Infatti, il tema delle allegazioni, che potrebbe apparire dirimente, deve essere ridimensionato. Il termine "prova" è polisemantico, e il sedimento in cui viene adagiato ne può mutare la connotazione. Ciò che a noi, in tal sede, interessa, è la prova in senso "processuale", ovvero quella che si forma in giudizio ed è funzionale alla convincimento del giudice. Questa deve essere tenuta ben distinta dalla diversa conformazione che assumono i fatti che emergono dall'istruttoria e vengono allegati all'atto, che talvolta sono anche qualificati prova "atecnica"¹⁶¹. Dunque, parlare di onere della prova nella fase procedimentale è ricerca priva di significato, poiché l'amministrazione finanziaria, nell'emettere l'atto, "*non deve provare proprio niente*"¹⁶².

La distinzione funzionale tra le due tipologie di prova, procedimentale e processuale, rispecchia, del resto, l'alterità teleologica delle due fasi di accertamento, procedimento e processo.

Lo scopo dell'istruttoria procedimentale è inquisitorio e investigativo, poiché essa mira ad identificare i fatti necessari a circoscrivere la materia imponibile sottratta al fisco. Gli Uffici sono esclusivamente incaricati di verificare la sussistenza di redditi occultati; la loro azione non è corredata da alcun obbligo di fondare la pretesa su fatti incontrovertiti, e sono titolari di ampia discrezionalità nell'interpretare gli elementi che emergono dalle indagini.

¹⁶⁰ E. ALLORIO, *"Diritto processuale tributario"*, Torino, 1969, pp. 392 ss.

¹⁶¹ Si veda infatti, U. PERRUCCI, *"motivazione, prova e domande riconvenzionali"*, in *Corr. Trib.*, 1989, Vol. 7, pp. 383 ss. in cui si afferma chiaramente che *"l' Ufficio impositore, quando emette e fa notificare un atto di imposizione, non deve provare proprio niente; il termine "prova" ha un significato in quanto vi sia un giudice in grado di apprezzarla e di trarne le relative conseguenze giuridiche, ma È totalmente privo di significato nella fase anteriore al processo"*. In termini simili, se pur meno radicali, anche L. P. CAMOGLIO *"L'istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, pp. 65-66, ove si afferma che la prova nel procedimento amministrativo ha natura atecnica, funzionale alla sola corretta determinazione dell'atto da adottare. Mi sembra opportuno dare atto di autorevole dottrina contraria, rappresentata in particolare da L. SALVINI, *"La partecipazione del privato nell'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA"*, Padova, 1990, p. 78, nota 21, secondo cui, dal momento che gli stessi elementi acquisiti nella fase istruttoria procedimentale sono destinati a valere come prove, non si può ritenere impropria la definizione di prova.

¹⁶² Vedi *supra* U. PERRUCCI in op. cit. Sull'alterità tra risultati dell'istruttoria procedimentale e prova acquisita in giudizio anche A. RUSSO, *"Problemi della prova nel processo tributario"*, in *Rass. Trib.*, 2000, Vol. 2, pp. 375 ss.

L'istruttoria processuale si qualifica pertanto come istruttoria di "secondo livello", che si esplica nell'esame critico del giudice rispetto alle conclusioni raggiunte dall'ente impositore, e presenta una differenza ontologica rispetto all'omologa fase procedimentale¹⁶³, nell'ambito della quale non trovano applicazione le regole del giusto processo¹⁶⁴.

Il rapporto antinomico che risulta dalla contrapposizione delle due consequenziali fasi istruttorie comporta notevoli ricadute a danno del contribuente, peraltro già oggetto di precedente analisi.

Dal punto di vista esterno, la funzione fondamentale della motivazione dell'atto impositivo, nella quale sicuramente riverberano gli elementi fattuali accertati dall'amministrazione procedente, è quella di permettere al contribuente di essere edotto della pretesa impositiva, di consentire il pieno esercizio di difesa, attraverso l'immediata valutazione sull'opportunità di impugnare il provvedimento, e infine di consentire al giudice, se adito, di ricostruire l'*iter* logico – giuridico seguito dall'ente impositore per avanzare la pretesa¹⁶⁵.

Nella motivazione riconfluisce dunque l'impalcatura generale che sorregge l'atto, mero involucro di elementi fattuali acquisiti. Gli elementi indicati, tuttavia non devono essere dimostrati; e infatti, è legittimamente formata la motivazione nella quale non si dimostri l'effettiva portata, contenuto e natura delle prove, da intendersi in senso improprio, sottese alla decisione.

¹⁶³ In realtà, a mio sommo parere, vi sarebbe un'ulteriore differenza tra allegazioni e prova. Come già osservato da G. CHIOVENDA, "La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo", in "Saggi di diritto processuale civile", Roma, 1930, Vol. I, le norme generali sulla prova hanno natura processuale. Esse sono ispirate al generale principio processuale di parità delle parti, e mirano a distribuire uniformemente l'onere probatorio in ragione del soggetto più idoneo a soddisfarlo. A esse si contrappongono talune norme particolari, come quelle in materia di presunzioni, che hanno invece natura sostanziale. In quel caso, la legge si limita a far discendere determinati effetti giuridici da un certo fatto, in relazione a un rapporto giuridico e non di un processo. Analoghe considerazioni possono operarsi rispetto alle norme che regolano l'istruttoria procedimentale, che si collegano a un rapporto giuridico, il rapporto d'imposto, e non rispondono a esigenze di distribuzione dell'onere, di matrice processuale. In conclusione, e alla luce dell'insegnamento di Chiovenda, parrebbe che le "prove" procedimentali abbiano natura sostanziale, quelle processuali natura, chiaramente, processuale.

¹⁶⁴ Si veda C. CONSOLO, C. GLENDI "Commentario breve alle leggi del processo tributario" 2012, Padova, p. 76.

¹⁶⁵ Cioè emerge chiaramente dalla giurisprudenza, sia datata, a es. Cass. n. 4844/1987, che ha dichiarato illegittimo il diniego del giudice di merito di decidere la controversia, pur se la motivazione dell'atto non abbia sufficientemente indicato gli elementi materiali e giuridici posti alla base, sia più recente, e in particolare Cass n. 21597/2009, a mente della quale nella motivazione devono confluire i presupposti di fatto e di diritto necessari a far comprendere la ratio del provvedimento, e Cass. n. 21564/2013, che ha ulteriormente chiarito che l'impugnazione del contribuente non determina la "sanatoria" dell'atto insufficientemente motivato.

Si chiarisce, quindi, che occorre tenere ben distinta l'allegazione delle ragioni della decisione, necessaria alla sola comprensione il percorso logico adottato dall'ente impositore per ricostruire la maggior imposta dovuta, in modo tale da consentire un'equilibrata valutazione del privato sull'eventuale esercizio dell'azione in giudizio, dalla prova che si forma in giudizio, e in forza della quale il giudice pronuncia la decisione¹⁶⁶.

In conclusione, l'amministrazione finanziaria è obbligata limitatamente a indicare in motivazione tutti i presupposti, di fatto e di diritto, compresi gli elementi raccolti in esito all'attività investigativa condotta sia dai propri funzionari, che dalla polizia finanziaria, necessari a far comprendere all'esterno i principali momenti che hanno scandito il processo decisionale¹⁶⁷. L'obbligo di motivazione degli atti impositivi, e il relativo contenuto, è stato positivizzato nell'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che rimanda all'articolo 3 della L. n. 241/90, in materia di motivazione degli atti amministrativi, coerentemente rispetto a quanto già detto.

Alla luce del diritto acquisito che è stato poc'anzi descritto, ne riesce evidentemente pregiudicata la funzione di *discovery* nel rito tributario, sicché, pur essendo attore sostanziale, l'amministrazione finanziaria non è onerata di indicare le prove a fondamento della pretesa fino al momento della costituzione in giudizio e corredato deposito di memorie difensive¹⁶⁸.

2. Nuove regime dell'onere della prova?

2.1 Il nuovo comma 5-bis

¹⁶⁶ Si vedano Cass. n. 260/2000 e n. 11669/2002. In ogni caso, come chiarito da Cass. n. 6636/2016, è illegittimo l'avviso di accertamento che riporti in motivazione documenti non allegati né precisati. Rimane infatti fermo che nella motivazione occorre dar atto di tutti gli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa, pur se non dimostrati.

¹⁶⁷ Orientamento consolidato in giurisprudenza, vedi Cass. n. 11070/2006, n. 10555/2006, n. 10554/2006, n. 2783/2006, n. 19120/2005, n. 8959/2007, n. 688/2004, n- 16128/2004.

¹⁶⁸ In ogni caso, è diritto acquisito che l'amministrazione non possa integrare in corso di giudizio la motivazione, ampliando il *thema decidendum* al di là di quello delineato in motivazione. Si veda Cass. n. 11284/2022, n. 28560/2021, n. 2382/2018, n. 12400/2018. Ne consegue, vale la pena ribadirlo, che il pregiudizio alla funzione di *discovery* si realizza in quanto la motivazione indica i soli fatti di causa, ancorché non assunti nei modi che sarebbero previsti se si trattasse di prove in senso proprio. Così, ad esempio, le prove costituenti devono essere acquisite in giudizio col contraddittorio delle parti. Sul punto, G. M. CIPOLLA, "La prova nel processo tributario", in Dir. Prat. Trib., 2009, Vol. 3, p. 582; Tale ipotesi muove dal presupposto dell'operatività del comma 2 art. 111 Cost. al di là del solo processo penale, P. PELLEGRINELLI, "Giusto processo (civile)" in "Digesto, Discipline privatistiche, Sezione civile", aggiornamento I, 2007, p. 651. Si segnala l'esistenza di una tesi contraria, secondo cui la prova si forma in contraddittorio solo nell'ambito del processo penale; L. P. CAMOGLIO, "Prove penali, 'giusto processo' e poteri di acquisizione del giudice tributario", in Dir. Prat. Trib., 2000, Vol. 4, pp. 971 ss.

Posta l'alterità ontologica e teleologica tra fase istruttoria procedimentale e l'omologo momento processuale, l'organicità espositiva che si desidera raggiungere in quest'opera consente di esaminare la sola prova in senso stretto.

Tale ricerca si scontra con l'evidente laconicità insita nel codice di rito, che difetta di un'organica disciplina sul tema¹⁶⁹. E infatti, manca nel processo tributario, al contrario di quello civile, sia una formale fase istruttoria, sia un apposito meccanismo paradigmatico di ponderazione delle prove acquisite, sia una completa elencazione dei mezzi di prova ammessi in giudizio. La materia è, di conseguenza, ampiamente regolata, ove compatibile, dalla disciplina processualcivilistica, in ragione del modulo di raccordo contenuto nel comma 2 articolo 1 c.p.t.

Pur mancando un quadro normativo deliberatamente adibito alla prova e ai relativi attributi, la L. n. 130/2022 ha introdotto un'interessante novità dalle incerte ricadute pragmatiche, ma che stimola il ragionamento assiologico¹⁷⁰.

Ci si riferisce al novellato articolo 7 c.p.t., e in particolare al nuovo comma 5-bis, ai cui sensi *“l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*.

La caratura della norma impone di meditarvici, pur con la consapevolezza, unanime in dottrina¹⁷¹, che il nuovo comma, frutto di un concitato *iter* legislativo che ha avuto luogo nel torrido Agosto, in piena crisi di governo, e agli sgoccioli antecedenti lo scioglimento delle Camere, potrebbe aver risentito delle difficili condizioni politiche che si erano

¹⁶⁹ Tale assunto, pur se evidente *ictu oculi*, è confortato in dottrina, ad esempio N. SARTORI *“La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite”*, in *“Il giudizio tributario”*, Milano, 2022, p. 387, ma anche A. CONTRINO, *“Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici”*, in Riv. Dir. Fin., 2018, Parte I, pp. 130 ss..

¹⁷⁰ Vale la pena chiarire fin da subito che il legislatore ha escluso i giudizi di rimborso dall'ambito di effettività della norma in commento, stabilendo che *“Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*. Tale norma, dal tenore comunque incerto, pare indicare che gli effetti della riforma, posto che ve ne siano, non riverberino nei giudizi di rimborso, che sono pertanto esclusi dalla presente trattazione. In senso analogo, anche G. MELIS ed M. GOLISANO, *“Le azioni di rimborso”*, in *“il giudizio tributario”*, 2022, Milano, p. 727.

¹⁷¹ Come si può agevolmente riscontrare in tutti i riferimenti dottrinali sul tema che seguiranno nelle note a venire.

formate. La stessa esistenza del nuovo comma, nonostante la sua potenziale importanza, neanche è menzionata nella relazione preparatoria al disegno di riforma.

L'incerto intervento del legislatore si compone di due elementi essenziali, indirizzati ad altrettanti destinatari.

La novella si riferisce, innanzitutto, all'amministrazione finanziaria, che deve provare in giudizio le violazioni contestate nell'atto impugnato. Soggetto del successivo periodo è, invece, il giudice, del quale è stabilito che debba fondare la propria decisione sugli elementi di prova che emergono in giudizio; egli dovrà inoltre annullare l'atto ove la prova della fondatezza sia insufficiente o contraddittoria. Tale seconda norma sembrerebbe poco significativa, ed anche la più attenta dottrina non v'ha dedicato grandi attenzioni; a maggior ragione, anche nell'ambito di quest'opera non può che recepirsi la portata meramente ricognitiva del pacifico principio di diritto riportato nella seconda parte del nuovo comma 5-bis.

È, invece, il primo periodo a costituire *sine dubio* il mordente promotore del vigoroso *exploit* dottrinale, giunto al punto da definire le modifiche all'istruttoria del rito tributario una "rivoluzione copernicana¹⁷²".

Per capire se tale previsione abbia effettivamente provocato una rivoluzione sulla distribuzione dell'onere della prova, è necessario esaminare il quadro normativo apparentemente rivoltato.

2.1.1 Il rapporto tra il nuovo comma 5-bis e l'articolo 2697 c.c.

Il diritto processuale tributario, lo si è detto sin dal principio, è tutt'altro che esaustivo nel regolare la prova ed i suoi istituti. In ragione del modulo di raccordo con il codice processualcivilistico, la giurisprudenza sia di legittimità¹⁷³ sia costituzionale¹⁷⁴ aveva pacificamente ritenuto operativo nel rito tributario l'articolo 2697 c.c.¹⁷⁵, in ragione del quale spetta a chi intenda far valere un diritto, o eccepirne fatti estintivi, modificativi o impeditivi, fornire gli elementi che ne costituiscono fondamento. Il consolidato orientamento, che già in tempi non sospetti aveva attribuito all'amministrazione l'onere

¹⁷² Definizione adottata da C. GLENDI, "L'istruttoria nel processo tributario. Una rivoluzione copernicana!" in Dir. Prat. Trib., 2022, Vol. 6, p. 2192.

¹⁷³ Vedi, e pluribus, Cass. n. 24581/2022; ne fanno applicazione, *ex pluribus*, Cass. n. 26131/2008, n. 26150/2008, n. 18994/2007.

¹⁷⁴ Vedi Corte Cost. n. 109/2007.

¹⁷⁵ E ciò a partire dalla storica sentenza n. 2990/1979, che superò definitivamente la teoria della "presunzione di legittimità" dell'atto impositivo, secondo cui, *prima facie*, spettava al contribuente fornire la prova dell'infondatezza della pretesa.

della prova, – cioè, del resto, non essendo che elementare applicazione del brocardo romano *onus probandi est ei qui dicit* – aveva, peraltro, declinato l'articolo 2697 c.c. in maniera particolarmente rigorosa, giacché, ad esempio, aveva stabilito che non costituisce eccezione alla regola generale l'esigenza di dover fornire prova negativa, potendosi contestare il fatto non avvenuto dimostrando l'esistenza di un fatto incompatibile o mediante presunzioni¹⁷⁶.

L'indiscussa esistenza, almeno secondo la giurisprudenza, d'una norma omogenea, se pur alloctona, e già radicata nel rito pre-riforma, lascia spazi di per sé angusti al nuovo comma 5-bis, che fatica a trovare elementi distintivi rispetto al precetto già affermato dall'art. 2697 c.c.

La difficile conciliazione delle due norme ha riaperto un tema che s'era precedentemente sopito, cioè l'ammissibilità dell'estensione dell'art. 2697 c.c. nel processo tributario, circostanza vigorosamente contestata, alla luce della riforma, da illustre dottrina¹⁷⁷.

Sulle basi dell'asserita incompatibilità tra ordinamenti, si è sostenuta la portata radicalmente innovativa del nuovo comma, impiantato in un settore cui, a ben vedere, era del tutto sconosciuta analoga previsione. A tal conclusione si è giunti osservando che l'articolo 2697 c.c. fosse estraneo all'impalcatura del rito tributario, dal momento che la distinzione interna tra fatti costitutivi da una parte, ed estintivi, modificativi e impeditivi dall'altra, non si adattasse alle peculiarità del citato modello processuale¹⁷⁸.

Questa tesi, pur se interessante, per ammissione d'uno dei suoi più noti fautori è rimasta fino a ora per lo più isolata¹⁷⁹.

A ben vedere, l'illustre dottrina che aveva sostenuto questa teoria si imperniava su una scocca di sistema del tutto difforme rispetto a quella attuale, tale da impedirne il trapianto, senza mediazioni di alcun genere, nell'odierno panorama giuridico.

Il Tesauro, che per primo s'era fatto promotore della tesi che si esamina¹⁸⁰, aveva preso le proprie mosse dalla letteratura del Pugliese¹⁸¹ e dell'Allorio¹⁸². Costoro avevano infatti

¹⁷⁶ In tal senso, Cass. n. 8018/2021, richiamata di recente da Cass. n. 25989/2022.

¹⁷⁷ Ci si riferisce in particolare a C. GLENDI, *“La novissima stagione della giustizia tributaria riformata”*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, vol. 4, pp. 1140 ss.

¹⁷⁸ C. GLENDI, *“Processo”* in *Enc. Giur.*, Vol. XII, 2005.

¹⁷⁹ Vedi C. GLENDI in op. cit. in nota 177, nota 13. In realtà, il primo, in ordine cronologico, a sostenere questa idea è stato F. TESAURO, *“l'onere della prova”*, 1986, pp. 276 ss. Ciò posto, entrambe le tesi non hanno mai avuto riscontri operativi.

¹⁸⁰ E in particolare, si veda analogamente anche nel già citato *“l'onere della prova”*, in *“Le PROVE nel diritto civile, amministrativo e tributario : atti del Convegno organizzato dalla Facoltà di giurisprudenza dell' Università degli studi, Sassari : 20-22 settembre 1984”*, Sassari, 1986.

¹⁸¹ Vedi M. PUGLIESE, *“La prova nel processo tributario”*, Padova, 1935.

¹⁸² Vedi E. ALLORIO, *“Diritto processuale tributario”*, Torino, 1942.

osservato che le presunzioni legali, a favore dell'amministrazione finanziaria, sono dimostrative che ordinariamente l'onere della prova ricada sulla parte pubblica, e che inoltre l'ente impositore, in quanto autore di un atto, deve procurare a se stesso la prova dei presupposti prodromici all'emanazione.

Su tali premesse, il Tesauro aveva sostenuto che l'articolo 2697 c.c. non valesse nei processi *amministrativi* d'impugnazione, giacché in questi modelli sussiste il principio di precostituzione della prova. Per tali motivi, si concludeva che:

- a) Le norme procedurali in materia di prova devono avere efficacia non solo in sede amministrativa, ma anche processuale, altrimenti sarebbe negata portata pratica all'istruttoria procedimentale. Se l'ordinamento, per l'emissione dell'avviso di accertamento, richiede e ritiene sufficiente un certo tipo di prova, quella stessa prova sarà sufficiente in sede giudiziale per dimostrare la pretesa controversa.
- b) Perde rilievo la distinzione tra fatti costitutivi, modificativi, estintivi e impeditivi: esistono solo fatti, che giustificano l'emanazione del provvedimento, e che il giudice deve limitarsi a verificare in un giudizio di mero controllo.

Come emerge dalla letteratura del Tesauro, l'orientamento che riteneva l'art. 2697 c.c. estraneo al rito tributario, nell'impostazione originaria, germinava dalla visione del suddetto giudizio in quanto avente carattere amministrativo. E in effetti, il rito amministrativo conosce una disciplina sull'onere della prova profondamente diversa da quella civilistica.

La disciplina in materia è oggi regolata dall'articolo 64 del codice sul processo amministrativo ("c.p.a."), entrato in vigore nel 2010, ma ampiamente ricognitivo di giurisprudenza pacifica¹⁸³. Tale forma processuale si caratterizza per la sussistenza del così detto principio dispositivo attenuato dal metodo acquisitivo, così come elaborato da Feliciano Benvenuti¹⁸⁴. Secondo quest'originaria ricostruzione, e contrariamente al rito civile¹⁸⁵, in quello amministrativo le parti sono tenute a indicare non già la piena prova, bensì un "principio di prova", e cioè la prospettazione al giudice adito una ricostruzione attendibile sotto il profilo fattuale e giuridico delle circostanze addotte, potendo il giudice

¹⁸³ Come evidenziato da C. E. GALLO, "Il Codice del processo amministrativo: una prima lettura", in *Urbanistica e Appalti*, 2010, Vol. 9, pp. 1013 ss.

¹⁸⁴ F. BENVENUTI, "L'istruzione nel processo amministrativo", 1953, ora in "Scritti giuridici", 2006, I, pp. 1 ss.; dello stesso autore, "Istruzione nel processo amministrativo", in *Enc. dir.*, XXIII, 1973, pp. 204 ss., ora in "Scritti giuridici", cit., IV, pp. 3039 ss.

¹⁸⁵ E, si ritiene, anche a quello tributario.

acquisire d'ufficio gli ulteriori elementi necessari alla decisione¹⁸⁶. In concreto, il giudice, in base ai propri poteri istruttori, poteva addossare gli oneri probatori alla parte ritenuta essere nelle disponibilità, attuale o potenziale, degli elementi richiesti. Tale sistema parrebbe essere stato recepito nel codice nel 2010, che attribuisce l'onere della prova al soggetto che ne sia nelle disponibilità, a prescindere dalla parte che ne sarebbe onerata ai sensi dell'art. 2697 c.c. Ciò nondimeno, se da una parte la ragione sistematica che ha giustificato tale regime è l'evidente sperequazione di prerogative tra pubblica amministrazione e privato, d'altro canto, ogni volta in cui l'asimmetria tra le parti viene meno, ritrova piena applicazione il regime dell'art. 2697 c.c.¹⁸⁷. Da queste rapidissime osservazioni, emerge con chiarezza che, sebbene sussistano delle differenze tra distribuzione dell'onere della prova tra i due riti, il processo amministrativo non esclude di per sé una piena applicazione del principio dispositivo, e anzi, lo stesso modello acquisitivo non è di per sé negazione del principio dispositivo, che, eventualmente può avere piena applicazione¹⁸⁸. Ne consegue che, forse, la natura civilistica o amministrativa del rito tributario potrebbe non essere così drammatica quanto altrimenti prospettato.

È chiaro, comunque, che la frattura esegetica sul punto si richiama all'ormai nota logomachia tra costitutivisti – dichiarativisti, e in particolare alla centralità dell'atto amministrativo come fonte genetica dell'obbligazione. Occorre evidenziare che, in relazione a questo, la concezione del Tesauro, nonché di coloro che vi hanno aderito, oltre che evidentemente costitutivista, è anche particolarmente rigorosa, tanto da qualificare il giudizio tributario come giudizio amministrativo, così da essere stata descritta come “estrema” anche dai giuristi a lui contemporanei¹⁸⁹.

Posto che l'odierna giurisprudenza ha ormai assunto una posizione prevalentemente dichiarativista¹⁹⁰, nessun dubbio deve più porsi circa la natura civilistica del rito tributario.

¹⁸⁶ Vedi Cons. Stato n. 6118/2009, e n. 2847/2008.

¹⁸⁷ Vedi T.A.R. Campania, n. 3543/2011 e n. 2574/2011; Cons. Stato n. 4004/2011, n. 1737/2011, n. 917/2011, n. 1418/2011.

¹⁸⁸ Del tutto analogamente a quanto ora detto, F. SAITTA, “Onere della prova e poteri istruttori del giudice amministrativo dopo la codificazione”, in *Dir. Proc. Amm.*, 2013, Vol. 1, pp. 93 ss.; dello stesso autore, “Vicinanze alla prova e Codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro”, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2017, Vol. 3, pp. 911 ss.; F. G. SCOCA, “Commento all'art. 64 c.p.a., Il principio di non contestazione”, in “commentario al codice del processo amministrativo”, a cura di G. FALCON, F. CORTESE, B. MARCHETTI, Padova, 2011.

¹⁸⁹ In particolare, P. RUSSO, “diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria”, Milano, 1969.

¹⁹⁰ Come si può agevolmente desumere sia dagli elementi fin d'ora esaminati, specialmente in tema di litisconsorzio, sia da R. GUIDA e F. RASI, “La domanda e l'oggetto”, in “*il giudizio tributario*”, 2022, Milano, p. 193.

Il primo indizio che consente di desumere l'ormai indiscutibile essenza privatistica del rito tributario va ricercato nel d.d.l. derubricato al numero 5109 e approvato dal Consiglio dei Ministri nel 1990, mai approvato.

Il citato disegno di legge riguardava l'originario progetto di "*adeguamento delle norme del processo tributario*" e richiamava genericamente le norme delle "*altre giurisdizioni*"; nella relazione illustrativa veniva affermato che "*il giudizio tributario può, per taluni casi, equipararsi a quello penale, per l'istruttoria, a quello civile, per il rinvio alle relative norme, e a quello amministrativo per l'annullamento dell'atto*".

Tale disegno non trovò riscontro parlamentare, e nella successiva legge-delega n. 413/1991, che ha posto la base dell'attuale codice di procedura tributaria, si eliminò ogni riferimento al processo penale e amministrativo, e si pose, invece, come principale criterio direttivo "*l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*". V'è quindi traccia, già nell'iter legislativo che ha dato vita all'attuale quadro normativo, dell'evidente volontà del legislatore di sviluppare il processo tributario come rito civile speciale.

A conforto della matrice processualcivilistica, inoltre, l'attuale c.p.t. si distingue marcatamente anche dal precedente d.p.R. n. 636/1972 per l'entità del raccordo con il c.p.c. presente in entrambi i decreti. Mentre nell'abrogata disciplina l'articolo 39 prevedeva il solo rinvio al libro I del codice del processo civile, l'evocativo articolo 1 del d.lgs. 546/1992 dispone l'operatività del c.p.c. nella sua interezza, ove compatibile. Da ciò discende con evidenza che il modello archetipico del rito tributario è quello civile, mentre le norme proprie del rito amministrativo non hanno alcun titolo, né di diritto positivo, né discendente dalla *ratio* del legislatore di riforma¹⁹¹.

Ciò detto, l'originaria tesi del Tesauro, o, perlomeno, le ragioni di fondo che essa sottendeva, sono state più recentemente raccolte da altra dottrina¹⁹². Secondo quest'ulteriore orientamento, non più dubitandosi della natura civilistica e non amministrativa del rito tributario, il regime di distribuzione dell'onere della prova deve comunque tener conto del modello inquisitorio che caratterizza questo giudizio. La non pienezza del principio dispositivo discenderebbe dagli ampi poteri investigativi

¹⁹¹ Sull'appartenenza del rito tributario al paradigma processualcivilistico C. GLENDI, "*Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*", in Dir. Prat. Trib., 2000, Vol. 6., pp. 1700 ss. Ma anche A. GIOVANNINI, "*Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*", in Rass. Trib., 2014, Vol. 1, pp. 11 ss.

¹⁹² Si veda M. BAMBINO, "*La ripartizione (non sempre equa) dell'onere della prova nel processo tributario tra amministrazione finanziaria e contribuente*", in Dir. Prat. Trib., 2018, Vol. 5, pp. 1896 ss.

riconosciuti agli agenti accertatori già in fase procedimentale. Ove si accogliesse questa tesi, se ne desumerebbe anche l'inammissibilità dell'art. 2697 c.c. nel rito tributario.

Questa ricostruzione, che certamente rispecchia la sensibilità giuridica di illustre dottrina, mal si coordina con il principio, fin a oggi sostanzialmente invalso¹⁹³, per cui le allegazioni dell'atto sono del tutto differenti rispetto alla prova in giudizio. Se così stanno le cose, è giocoforza che al processo tributario propriamente detto è estranea qualsivoglia natura acquisitiva, che tutt'al più potrebbe manifestarsi in una sede pre-processuale.

A onor del vero, la ricostruzione del rito tributario come regolato da un modello acquisitorio attenuato non è del tutto peregrina, quanto meno rispetto al regime precedente, disciplinato dal d.p.R. n. 636/1972. Il citato decreto conteneva molteplici previsioni a carattere inquisitorio¹⁹⁴, assenti nel d.lgs. n. 546/1992.

In effetti, anche il c.p.t. contiene alcuni riferimenti ai poteri istruttori del giudice tributario una volta previsti dal d.p.R. del '72; sussiste, però, una fondamentale differenza. Mentre nel processo anteriforma tali poteri appartenevano alla discrezionalità del giudice, che li utilizzava ogni volta fosse necessario, nel presente modello essi possono essere infatti esercitati esclusivamente nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, e comunque solo quando risulti impossibile o assai arduo assolvere l'onere della prova¹⁹⁵, confermando la natura sostanzialmente dispositiva del rito¹⁹⁶.

Tra l'altro, al di là di quella dottrina¹⁹⁷ che aveva provato a ricavare l'incompatibilità dell'art. 2697 c.c. a partire della presunta e confutata natura inquisitoria del rito tributario, perfino il Tesoro in persona, vigoroso e storico sostenitore della natura amministrativa di tale giudizio, aveva escluso che in esso, alla luce del d.lgs. 546/1992, esistesse il gene del modello inquisitorio. E infatti, al di là della già descritta esiguità dei poteri istruttori

¹⁹³ Si rimanda a quanto detto nel paragrafo 1.1. in questo capitolo.

¹⁹⁴ Quali, ad esempio, l'art. 35, che attribuiva alle commissioni tributarie *"tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici dalle singole leggi d'imposta"*. Sul punto, F. BATISTONI FERRARA, *"Processo tributario (riflessioni sulla prova)"*, in Dir. Prat. Trib., 1982, Vol. 54, pp. 1603 ss. Sulla natura pienamente dispositiva del nuovo processo tributario, G. M. CIPOLLA, *"La prova nel processo tributario"*, in Dir. Prat. Trib., 2009, Vol. 3, pp. 592-593.

¹⁹⁵ Vedi Cass. n. 20643/2007, n. 19123/2007, n. 14091/2007, n. 4477/2007, n. 366/2006, n. 692/2004 con nota di L. PEVERINI, *"L'esercizio dei poteri istruttori da parte delle Commissioni tributarie tra margini di vincolatezza e margini di discrezionalità"*, in Rass. Trib., 2004, Vol. 2, pp. 694 ss.

¹⁹⁶ Si veda G. M. CIPOLLA, *"Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative"*, in Rass. Trib., 2006, Vol. 2, pp. 594 ss. e la giurisprudenza ivi commentata, in cui si condivide, in ragione della natura dispositiva del rito tributario, l'orientamento di legittimità per cui i poteri istruttori del giudice tributario non possono venire in aiuto dell'amministrazione inadempiente, disponendo l'assunzione di documenti a favore della parte pubblica e di cui essa è in possesso benché il termine per depositarli sia spirato. Si veda anche A. RUSSO, *"Problemi della prova nel processo tributario"*, in Rass. Trib., 2000, Vol. 2, pp. 375 ss.

¹⁹⁷ Si veda, per esempio, *supra* M. BAMBINO, in op. cit.

del giudice tributario, se pure essi fossero ingenti non sarebbe di certo la loro ampiezza a determinare la natura del processo. Ciò che al giudice tributario manca, e che impedisce di qualificare il relativo rito come inquisitorio, è una regola generale in tale ultimo senso, tale da permeare l'intero giudizio¹⁹⁸

Le osservazioni, prevalentemente storiche, proposte nel presente paragrafo sono destinate ad assumere portata sistematica. Naturalmente, i contributi fin d'ora indicati provengono da dottrina illustre, e non può che esservi del merito. Tuttavia, l'ambizione di esaminare in maniera equilibrata le ultime, importanti novità legislative non consentono il lusso dell'ambivalenza filologica. Delle antitetiche tesi precedentemente descritte, d'ora in avanti si aderirà con certezza a quella secondo cui il processo tributario è un rito sostanzialmente civilistico in cui trova piena applicazione il principio dispositivo. In altre parole, ci si muoverà dal presupposto che la tesi sull'impossibilità di distinguere tra fatti costitutivi, modificativi, impeditivi ed estintivi in sede tributario nasca da teorie che non hanno retto la prova del tempo, e risultano oggi del tutto eccentriche rispetto al quadro normativo e giurisprudenziale¹⁹⁹. C'è di più; anche laddove si ritenesse che, nonostante le argomentazioni proposte, il rito tributario consti comunque di una componente a carattere amministrativo e inquisitorio, occorre evidenziare che la branca del costitutivismo che affermava la non applicabilità dell'art. 2697 c.c. in tale giudizio rappresentava una frangia radicale. E infatti, non sono mancati costitutivisti che, pur convinti che la fonte genetica dell'obbligazione tributaria fosse l'atto, non hanno mai dubitato che l'an e il quantum dell'obbligazione tributaria, così come per qualsiasi obbligazione di diritto privato, non possano che essere provati dal creditore, mentre la loro prova contraria spetti al debitore²⁰⁰. In definitiva, neanche l'ipotetica qualifica del processo tributario come processo amministrativo costituirebbe una valida ragione per derogare al regime di distribuzione dell'onere della prova attualmente applicato nella giurisprudenza massimamente prevalente.

¹⁹⁸ Si veda F. TESAURO, "Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie", in Riv. Dir. Fin., 1988, Vol. 2, pp. 14 ss.

¹⁹⁹ V'è, tra l'altro, anche chi ha sostenuto che, pur rimanendo indiscussa l'astratta ammissibilità dell'art. 2697 c.c. nel rito tributario, il nuovo comma 5-bis lo avrebbe assorbito, introducendo una nuova disciplina *ad hoc* sul riparto della prova. Si veda S. DONATELLI, "L'onere della prova nella riforma del processo tributario", in Rass. Trib., 2023, Vol. 1, pp. 24 ss., il quale, tuttavia, non argomenta sui motivi in ragione dei quali l'art. 2697 c.c. sarebbe stato del tutto superato, limitandosi ad affermare "Possiamo dire come oramai l'art. 2697 Codice civile resti assorbito nell'art. 7, comma 5-bis".

²⁰⁰ Si veda A. E. GRAMELLI, "Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova, un altro mito giuridico finisce in soffitta", in Giur. It. 1979, pp. 1773 ss.

2.1.2 Il comma 5-bis come integrazione dell'art. 2697 c.c.

Non più dubitando che sussista alcuna incompatibilità tra il processo tributario e art. 2697 c.c., occorre prendere atto di come la dottrina post riforma, che pure ha ampiamente sviluppato le proprie argomentazioni anche in forza dei dubbi già esaminati nel paragrafo precedente, si è approcciata nell'esegesi del nuovo comma 5-bis. Delle varie ipotesi avanzate, la prima fra esse mi parrebbe consistere in un rafforzamento, a favore del contribuente, del precetto dell'articolo 2697 c.c., irrigidendo e ampliando la prova che l'ente impositore è tenuto a fornire²⁰¹.

In realtà, anche questa ricostruzione si radica in quella datata dottrina²⁰², già confutata, che, in forza dell'implicita autoritatività della posizione giuridica dell'amministrazione finanziaria, sostiene che la prova di ogni elemento dell'obbligazione tributaria spetti alla parte pubblica, mettendo così in discussione la piena operatività dell'art. 2697 c.c.

In prima battuta, parrebbe che nessun conforto a questa ipotesi sia offerta dal dato testuale, che impone all'amministrazione finanziaria di fornire esclusivamente la prova delle violazioni commesse. Ciò che parrebbe potersi desumere dalla giurisprudenza non solo costituzionale²⁰³, ma anche europea²⁰⁴ è che la deduzione dei costi, e la corrispondente detrazione dell'IVA, si è affermata nei sistemi giuridici moderni come diritto del contribuente, e non parte integrante del reddito; ne consegue che l'abbattimento del reddito imponibile attraverso la scomputazione dei costi è subordinato all'esercizio di tale diritto da parte del contribuente²⁰⁵. In quanto diritto, in un sistema in cui vige il

²⁰¹ Tesi sostenuta in particolare da D. DEOTTO e L. LEOVECCHIO, "L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato", in *Il fisco*, 2022, Vol. 39, p. 3713, ma anche S. MULEO, "Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario", in *giustiziansieme.it* del 20/09/2022, e, pur se in maniera meno radicale, da C. CAUMONT CAIMI e N. PARDINI, "Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto", in *Corr. Trib.*, 2023, Vol 1, pp. 66, e che sarà commentata, nel suo complesso, nelle pagine a seguire.

²⁰² Peraltro espressamente menzionata da S. MULEO in op. cit.

²⁰³ Il cui precedente più celebre è la sentenza n. 10/2023.

²⁰⁴ Si veda in particolare CGUE sentenza n. C-114/22, nella parte in cui afferma "Il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce, quindi, parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo" [...] "l'onere della prova grava sul soggetto passivo, il quale è tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente ceduti o prestati a monte da un altro soggetto passivo, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta". Analogamente, le sentenze n. C-664/16, n. C-281/20, n. C-519/21.

²⁰⁵ In particolare la CGUE, nella sentenza citata, ha affermato che "non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo", ma anche CGUE sentenza n. C-596/2021, "in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo". Dalla valorizzazione di tali passaggi, si desume che la detrazione iva debba essere

principio dispositivo, non può che spettare al titolare dello stesso i fatti che ne sono a fondamento.

Alla luce della giurisprudenza menzionata, mi permetto di offrire anche il mio modesto punto di vista. Com'è noto, il diritto tributario è innestato sul principio di autoliquidazione, in base al quale, attraverso la dichiarazione, il contribuente porta obbligatoriamente a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria gli elementi e i criteri in base ai quali lo stesso ha proceduto all'autoliquidazione del tributo e, pertanto, deve essere annoverata tra le dichiarazioni di mera scienza²⁰⁶. Non solo la dichiarazione dei redditi, ma anche l'esercizio dei diritti di deduzione, nel rispetto dei requisiti previsti ed a propria responsabilità, spetta prima di tutto al contribuente, e solo in seguito, in caso di infedeltà dichiarativa, subentra l'amministrazione finanziaria. I poteri dell'amministrazione vengono esercitati nell'ambito di una procedura di accertamento. Tali procedure, regolate dal d.p.R. n. 600/1973, hanno ad oggetto, in primo luogo, la dichiarazione, nella misura in cui questa contenga omissioni tali da aver sottratto un reddito imponibile²⁰⁷. Dal dato testuale sembrerebbe emergere che la pubblica autorità debba solo accertare la sussistenza di omissioni reddituali da cui potrebbe derivare un'imposta dovuta ma non versata. In tale accertamento, non parrebbero poter rientrare anche i costi deducibili, e ciò perchè, come si è visto, l'esercizio della deduzione costituisce un diritto disponibile del contribuente, ed è a quest'ultimo a cui spetta la decisione di esercitarlo o meno in sede di dichiarazione. Un dato empirico assume rilievo pregnante; è certo che l'amministrazione possa aprire una procedura di accertamento verso un contribuente che abbia dedotto più di quanto avesse diritto, mentre è del tutto distonico con l'attuale sistema tributario l'inversa ipotesi in cui l'amministrazione accerta il minor reddito del contribuente che non abbia dedotto tutti i propri costi²⁰⁸. Siccome non

“esercitata”, e che tale esercizio è subordinato all' *“intenzione”* di farlo, non essendo parte integrante della materia imponibile IVA.

²⁰⁶ Sulla definizione, ne fanno cenno F. VARCHETTA, *“Dichiarazione integrativa IVA e differimento dei termini di accertamento”*, in L'IVA, 2022, Vol. 7 e 8, pp. 46 ss.; E. MANONI, *“Procedure di controllo su autoliquidazioni: la responsabilità del notaio è limitata all'imposta principale – Commento”*, in Il fisco, 2022, Vol. 14, pp. 1377 ss.; A. PANTANELLA e P. ANTONINI, *“Procedure di controllo su autoliquidazioni: la responsabilità del notaio è limitata all'imposta principale – Commento”*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2022, Vol. 3, pp. 265 ss., ove si evidenzia la rilevanza del principio in esame, specialmente in un *“sistema, come quello fiscale italiano, fondato sull'autoliquidazione delle imposte”*.

²⁰⁷ Il comma 1 dell'art. 31 del d.p.R. n. 600/1973 afferma che *“Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute”*.

²⁰⁸ Ciò sarebbe, tra l'altro, contrario al dato testuale, siccome l'amministrazione è onerata della sola liquidazione della maggior imposta.

v'è alcuna conseguenza per il mancato esercizio del diritto di deduzione, per definizione esso non può considerarsi una violazione.

Un ultimo elemento consentirà di condividere al meglio la mia modesta idea. La ricostruzione prospettata induce a ritenere che l'infedele dichiarazione faccia venire in discussione, in sede procedimentale, il solo reddito lordo non dichiarato percepito dal contribuente. V'è un'eccezione, e cioè l'accertamento induttivo puro ex comma 2, art. 39 del d.p.R. n. 600/1973, che consente all'amministrazione, in casi particolarmente gravi, di prescindere dalle scritture contabili nella ricostruzione del reddito e di avvalersi di presunzioni non gravi, precise e concordanti. Secondo la giurisprudenza di legittimità, il reddito ricostruito in via extracontabile deve essere computato tenendo conto anche dei costi presumibilmente sostenuti dal contribuente²⁰⁹. Questa forma di accertamento, proprio perchè prescinde dalle scritture contabili, e si fonda su ragionamenti inferenziali particolarmente semplificati, comporta una notevolissima compressione del principio di autoliquidazione delle imposte. In altre parole, il contribuente è pressoché del tutto privato della facoltà di esercitare il diritto di deduzione, e, pertanto, anche i costi vengono rimessi in discussione, così che l'amministrazione è onerata di considerarli e, quindi, di "provarli".

In ogni caso, allo stato delle cose, non sembrerebbe che la sussistenza di elementi negativi di reddito possa essere considerata una violazione, la cui prova, a seguito della riforma, spetterebbe all'amministrazione. Il tema richiama, ancora una volta, il dibattito tra costitutivisti e dichiarativisti. Sicché in tale tesi si è assunta una prospettiva evidentemente dichiarativista, riconoscendo portata esclusivamente dichiarativa dell'atto, quest'ultimo non fa altro che integrare la dichiarazione del contribuente, cui appartiene, invece, l'esercizio della deduzione.

Tra l'altro, il comma 5-bis, art. 7 c.p.t. è meno esaustivo dell'affine precetto civilistico. Dal momento che esso si limita a prevedere che spetta all'ente impositore fornire la prova dei fatti costitutivi, – e cioè la violazione delle norme tributarie – non si vede come possa ostare all'applicazione dell'articolo 2697 c.c. anche nel rito tributario riformato, nella parte in cui quest'ultimo prevede che i fatti estintivi, impeditivi e modificativi debbano essere invece provati dall'opponente. Le due norme, ammesso e non concesso che quella

²⁰⁹ Vedi Cass. n. 7973/2001, in cui si afferma che *"l'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati"*; in dottrina G. ANTICO, *"Il riconoscimento dei costi tra accertamento analitico, induttivo e analitico-induttivo"*, in *Il fisco*, 2023, Vol. 18, pp. 1727 ss.

di nuova introduzione sia foriera di una qualche novità, sono comunque compatibili fra loro, nella misura in cui la prima non regola la prova del fatto negativo, disciplinato, invece, dalla seconda²¹⁰.

Anzi, a ben vedere, tenuto conto che l'odierno processo tributario è nato per gemmazione dal rito civile, ove si addossasse all'ente impositore la prova degli elementi negativi di reddito, si realizzerebbe la paradossale conseguenza di generare un'asimmetria sfavore dell'amministrazione finanziaria, costretta a provare non solo fatti a proprio vantaggio, ma addirittura a vantaggio della controparte! Pare quindi opportuno richiamare quanto già osservato nel precedente paragrafo, e concludere che se l'art. 5 bis è stato rivoluzionario, non è questo il suo oggetto.

2.1.3 Il nuovo comma 5-bis come correttivo di alcune interpretazioni giurisprudenziali

Posto che l'analisi precedentemente condotta suggerisce che nessun sussista alcun conflitto tra l'art. 2697 c.c. e il nuovo comma 5-bis, s'è comunque fatta strada²¹¹ l'ipotesi che la riforma possa costituire strumento utile per superare alcuni orientamenti di legittimità ritenuti essere poco opportuni o giuridicamente incerti. In particolar modo, questi attengono alla distribuzione dell'onere della prova tra amministrazione finanziaria e contribuente in materia di prezzi trasferimento.

Invero, La Corte di Cassazione si è sistematicamente espressa nel senso che, già nel sistema pre-riforma, sia la sussistenza del requisito del controllo, sia la discrepanza tra prezzi praticati in transazioni infragruppo e valore normale del bene transatto dovessero essere provati in giudizio dall'ente impositore. L'orientamento può ormai ritenersi consolidato, e muove dal presupposto che il comma 7 dell'art. 110 TUIR, norma cardine della disciplina del "*transfer pricing*", abbia valore sostanziale e non antielusivo²¹².

Laddove l'amministrazione finanziaria soddisfi l'onere che su di essa ricade, e cioè provi che la transazione oggetto di rettifica sia stata posta in essere tra soggetti legati da un

²¹⁰ Sottolinea la possibile coesistenza tra il comma 5-bis e l'art. 2697 c.c. anche G. MELIS, "*Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*", in Riv. Telem. Dir. Trib. del 19 Maggio 2023. Posto che la prova dei fatti costitutivi spetta sicuramente all'amministrazione in forza dell'art. 5-bis, la citata dottrina osserva che "*si potrebbe osservare che l'art. 2697 c.c. regola anche i fatti diversi da quelli "costitutivi" [...] ciò non significherebbe affatto che il comma 5-bis sia privo di significato, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che è diverso dalla "violazione contestata"*", facendovi rientrare in tale ultimo concetto anche il costo ed anche l'agevolazione.

²¹¹ Anche questa ricostruzione è assai comune in dottrina. Senza pretesa di esaustività, si vedano gli autori già citati in nota 201, oltre a coloro che saranno nell'ambito del presente paragrafo menzionati.

²¹² Vedi e pluribus Cass. n. 26696/2022, n. 26698/2022, n. 36275/2022, n. 18436/2021.

rapporto di controllo, e che il prezzo praticato sia difforme rispetto a quello di mercato, necessario corollario è che spetti invece al contribuente sia di dimostrare l'inerenza dei costi dedotti, sia di fornire al soggetto pubblico ogni elemento necessario a saggiare che il prezzo di transazione coincida con il valore normale del bene.

Tra l'altro, la stessa *ratio* dell'art. 110 depone in tale direzione. E infatti, si è evidenziato come la normativa in materia persegua il duplice di scopo di realizzare un'equa allocazione della potestà impositiva tra gli Stati coinvolti, e di evitare che si realizzino ipotesi di doppia imposizione²¹³. Lo scopo di fondo della disciplina sui prezzi di trasferimento attiene, pertanto, ai rapporti fiscali internazionali, ed è in tale direzione che l'accertamento dell'Ufficio deve orientarsi; gli agenti, infatti devono meramente accertare la sussistenza di presupposti tali da poter determinare un'iniqua distribuzione dell'imposizione tra due o più Stati. In piena linearità con la *ratio* ispiratrice, spetterà poi al contribuente dimostrare il contrario.

Parrebbe chiaro che anche in materia di prezzi di trasferimento la riforma non offra gli strumenti letterali in grado di sovvertire il precedente orientamento. Invero, la ragione per cui, verosimilmente, si è identificata la materia dei prezzi trasferimento come possibile campo di applicazione del comma 5-bis attiene al dubbio significato del cd. principio di vicinanza della prova, largamente richiamato dalla giurisprudenza nelle controversie afferenti alla materia in esame. Parte della dottrina ha ritenuto che la vicinanza della prova, come declinata dai giudici del Supremo Consesso, e non limitatamente all'esegesi appartenente alla Sezione Tributaria, si richiamasse all'omonimo principio di diritto processuale amministrativo, per cui l'onere della prova incombe sul soggetto che ne ha la disponibilità²¹⁴. Se così stessero le cose, ben fondate sarebbero le critiche, giacché non solo si delineerebbe una deroga all'art. 2697 c.c., ma, addirittura, si porrebbe in essere un'interpretazione *contra ius*, in quanto non prevista dal legislatore e mai motivata dal giudice nomofilattico. Tuttavia, nelle proprie decisioni, i giudici della Cassazione non hanno mai parlato del principio di vicinanza della prova in termini derogatori del regime

²¹³ G. BIZIOLI, "Considerazioni critiche in merito all'orientamento giurisprudenziale in tema di transfer pricing", in Riv. Guardia Fin., 2014, Vol. 3, pp. 691 ss.; A. BALLANCIN, "Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali", in Rass. Trib., 2014, Vol. 1, pp. 73 ss.; M. GRANDINETTI, "La legge interpretativa sul c.d. "transfer pricing interno", in "Fiscalità della internazionalizzazione delle imprese", a cura di A. VICINI RONCHETTI, Torino, 2018, p. 353.

²¹⁴ In senso critico, sostenendosi l'effettiva portata derogatoria dell'art. 2697 c.c., vedi G. VANZ, "Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"", in Dir. Prat. Trib., 2021, Vol. 6, pp. 2584 ss. Si veda inoltre S. MULEO, "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in Riv. Trim. Dir. Trib., 2021, Vol. 3, pp. 603

ordinario, né hanno rievocato la giurisprudenza amministrativa e la relativa esegesi sul già citato art. 64 c.p.a.

Piuttosto, gli Ermellini hanno ricostruito il principio in esame come criterio ermeneutico discendente dall'art. 2697 c.c. stesso, e con esso pienamente compatibile. Si è affermato che, rimanendo indiscusso e inderogabile il regime di distribuzione della prova fondato sulla natura del fatto da provare, laddove, rispetto a un elemento della fattispecie, sorgessero dubbi in merito alla natura alternativamente costitutiva, modificativa, estintiva o impeditiva del fatto, il criterio risolutivo del dubbio è quello della vicinanza della prova²¹⁵. Certamente vero è che, specialmente in tema di notifiche, la Cassazione ha fatto un uso forse un po' troppo generoso di tale principio²¹⁶; nondimeno, l'aver stabilito che, in caso di incertezza sulla natura di un fatto, la sua prova spetti al soggetto che ne abbia più immediatamente la disponibilità non ne implica l'inversione dell'onere probatorio. Semmai, occorre entrare nel merito della fattispecie e verificare se, al di là del suddetto criterio ermeneutico a carattere generale, l'onere probatorio è stato distribuito correttamente. Con specifico riferimento al caso di specie, s'è già detto che la disciplina sui prezzi di trasferimento trova la sua ragion d'essere nell'evitare che si manifestino ipotesi di doppia imposizione o di doppia non imposizione; pertanto, appare coerente con tale *ratio* la distribuzione dell'onere della prova attualmente applicata dalla giurisprudenza massimamente maggioritaria²¹⁷.

In conclusione, dal momento che non sembrano sussistere gravi perplessità rispetto all'interpretazione del principio di vicinanza della prova come interpretato dalla Corte di Cassazione, l'art. 5-bis non parrebbe offrire strumenti idonei per superare o influenzare l'orientamento maggioritario.

²¹⁵ Si veda Cass. n. 6065/2023, in cui si afferma *“in applicazione dell'ordinario riparto dell'onere probatorio tra fisco e contribuente, nonché per il principio di vicinanza della prova, spetta alla società contribuente [fornire la prova]”*; n. 5092/2023, in cui si afferma *“il principio di vicinanza della prova non deroga alla regola di cui all'art. 2697 c.c.(che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte) ma opera allorquando le disposizioni attributive delle situazioni attive non offrono indicazioni univoche per distinguere le suddette due categorie di fatti”*; Ancora, Cass. n. 37246/2022.

²¹⁶ Vedi Cass. n. 8504/2023, *“la prova dell'arrivo della raccomandata fa presumere l'invio e la conoscenza dell'atto, mentre l'onere di provare eventualmente che il plico non conteneva l'atto spetta non già al mittente, bensì al destinatario”*.

²¹⁷ Contrariamente a questa tesi, A. VENERUSO, *“L'onere della “prova” è ripartito su diversi e fondamentali aspetti della questione tra Fisco e contribuente”*, in *fisc. comm. inter.*, 2023, pp. 5 ss.; della stessa idea, A. MARINELLO, *“Processo tributario e controversie in materia di transfer pricing”*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2022, Vol. 4, pp. 775 ss.; entrambi i citati autori, tuttavia, si richiamano alla scorretta applicazione del principio di vicinanza della prova. Invece, nel senso proposto E. DELLA VALLE, *“La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario”*, in *Il fisco*, 2022, Vol. 40, pp. 3807 ss.

2.1.4 Il nuovo comma 5-bis come strumento per superare le presunzioni a favore dell'amministrazione

Destano maggior interesse i dubbi concernenti la legittimità delle presunzioni legali che costellano attualmente il diritto tributario alla luce della riforma, sorti alla medesima dottrina fautrice della portata innovativa della riforma in materia probatoria²¹⁸.

Il tema è particolarmente gravoso, poiché gravose sono quelle ipotesi di presunzione alternativamente dette “*semplificissime*”²¹⁹, “*non qualificate*”²²⁰ o “*ultrasemplici*”²²¹, tipiche di questo settore.

Tale genere di presunzione si fonda sul comma 2 dell'articolo 39 d.p.R. n. 600/1973, che disciplina l'accertamento induttivo-extracontabile (anche detto induttivo puro). Ai sensi del citato articolo, nel rettificare il reddito secondo tale modalità di accertamento, l'ente impositore, oltre a poter ricostruire l'imponibile del contribuente prescindendo dalle risultanze delle scritture contabili, può avvalersi di presunzioni prive dei requisiti, ordinariamente necessari, di precisione, gravità e concordanza²²².

Invero, in alcune sentenze di legittimità, gli ermellini hanno qualificato lo strumento della presunzione come meccanismo atto a invertire l'onere della prova a carico del contribuente, che può fornire elementi contrari idonei a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata quella indicata dall'ufficio²²³.

²¹⁸ Di queste fonti, una di quelle che genera più perplessità è di A. LOVISOLO, “*Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche e integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*”, in *Dir. Prat. Trib.*, 2023, Vol. 1, pp. 43 ss., in cui si afferma l'inidoneità delle presunzioni semplici a dare prova della pretesa impositiva poiché “*non previste da alcuna norma (tanto meno “sostanziale”)* hanno valore meramente indiziario”. Tale assunto è quanto meno enigmatico, poiché le previsioni semplici, così come quelle super semplici, lungi dall'essere di invenzione giurisprudenziale, sono previste dall'art. 39 del d.p.R. 600/1973. Semmai, sono i ragionamenti inferenziali che costituiscono la presunzione a essersi evoluti con la prassi. In questo senso, sarebbe comprensibile parlare di “presunzioni atipiche”, non certo di presunzioni non previste dalla legge. In ogni caso, essendo la stessa norma che prevede le presunzioni ad avere contenuto flessibile, non ci è dato comprendere a che titolo questi strumenti possano avere meno valore delle presunzioni tipiche, altrettanto stabilite dal legislatore.

²¹⁹ Così F. TESAURO, “*Le presunzioni nel processo tributario*”, in “*Le presunzioni in materia tributaria, Atti del convegno nazionale di Rimini del 22-23 Febbraio 1985*”, Rimini, 1986, p. 54.

²²⁰ Così G. FALSITTA, “*Manuale di diritto tributario, Parte generale*”, Padova, 1999, p. 269.

²²¹ Così L. DEL FEDERICO, “*Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*”, Milano, 2010, p. 223.

²²² Naturalmente, occorrerà acquisire successivamente in giudizio la prova presuntiva raccolta in fase procedimentale.

²²³ in particolare, Cass. n. 1621/2008, n. 15134/2006 e n. 1598/2006.

Si è pertanto sostenuto che un simile meccanismo redistributivo dell'onere della prova non possa più trovar spazio nel ridisegnato impianto processuale, in cui la dimostrazione della violazione incombe esclusivamente sull'amministrazione finanziaria²²⁴.

Tuttavia, non v'è chi non veda che la richiamata “*inversione dell'onere della prova*” è, in realtà, una qualificazione impropria dello scopo della presunzione, non rappresentativa della natura dell'istituto.

E infatti, la presunzione, definita dall'art. 2727 c.p.c., altro non è che “*la conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*”. Emerge dunque *ictu oculi* che il ragionamento presuntivo non è tecnica di inversione dell'onere probatorio tra le parti, bensì modello epistemologico funzionale a raggiungere un fatto ignoto a partire da un fatto noto, il cui risultato costituisce prova a tutti gli effetti²²⁵.

A dimostrazione di quanto detto, il giudice non è affatto vincolato dal ragionamento presuntivo posto in essere dall'amministrazione finanziaria, e anzi, se non lo ritenesse convincente, ben potrà accogliere il ricorso del contribuente che non abbia fornito prova contraria. Inoltre, lo stesso contribuente non è obbligato a fornire prova alcuna, sicché può limitarsi a contestare la plausibilità logica della presunzione.

In altre parole, le presunzioni, comprese quelle supersemplici, ove fornite, comportano già di per sé il soddisfacimento dell'onere probatorio che incombe *prima facie* sull'ente impositore, e solo di riflesso sul contribuente, ordinariamente onerato della prova del fatto impeditivo, modificativo o estintivo²²⁶.

Tra l'altro, già che si parla di presunzioni, mi pare il caso dedicare un breve *excursus* a una discutibile sentenza delle Sezioni Unite. Il tema è quello della legittimità delle c.d. doppie presunzioni, o, per richiamare un brocardo latino, le *praesumptum de praesumpto*, cioè quei ragionamenti inferenziali alla cui base è posto il risultato di un altro ragionamento inferenziale, a essi antecedente.

²²⁴ Vedi *supra* nota 176.

²²⁵ Come emerge da uno storico orientamento giurisprudenziale, vedi Cass. n. 3000/1982, e SS.UU. n. 6225/1994. In dottrina, M. TARUFFO, “*Presunzioni, inversioni prova del fatto*”, in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 1992, Vol. 3 pp. 754 ss.; G. M. CIPOLLA, “*La prova nel processo tributario*”, in Dir. Prat. Trib., 2009, Vol. 3, p. 555.

²²⁶ Si veda R. LUPI, “*Manuale professionale di diritto tributario*”, Milano, 2011, p. 515, in cui si afferma “*sarebbe erroneo pensare che nell'accertamento induttivo-extracontabile l'Ufficio possa affermare un'imponibile qualsiasi, che il giudice dovrebbe comunque affermare in assenza di prove contrarie da parte del contribuente. L'onere della prova spetta comunque, anche qui all'ufficio che è solo agevolato nell'assolverlo*”. Analogamente, l'ottimo contributo di A. CONTRINO “*Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici*”, in Riv. Dir. Fin., 2018, Vol. 1, pp. 130 ss. Sullo specifico tema delle presunzioni alla luce del nuovo comma 5-bis, sempre analogamente alle conclusioni ora tratte, F. RANDAZZO, “*La prova “prima facie” nell'accertamento induttivo*”, in Dir. Prat. Trib. 2023, Vol. 1, pp. 17 ss.

Effettivamente, è esistita una frangia dottrinale che, nonostante l'assoluta assenza di norma positiva, aveva cercato di ricostruire un generale divieto delle doppie presunzioni immanente nell'ordinamento.

Secondo la dottrina convinta dell'esistenza di tale divieto, ove si ponesse in essere una concatenazione di presunzioni, si inciderebbe sull'attendibilità del risultato finale del ragionamento²²⁷. Più anticamente, si era coniato il termine "*probabilità composta*"²²⁸, per evidenziare la maggiore aleatorietà marginale prodotta dalla concatenazione di presunzioni. Pertanto, si era suggerito che il divieto di fondare ragionamenti inferenziali su risultati di presunzioni fosse insito nell'articolo 2729 c.c.

Tuttavia, appare aprioristico e irrazionale ritenere che le presunzioni di secondo grado basate su una precedente conclusione presuntiva fondata su fatti particolarmente gravi, precisi e concordanti sia meno affidabile di una presunzione semplice cui si è giunti a mezzo di un percorso logico meno rigoroso. E infatti, non è vero che nel ragionamento presuntivo lineare il risultato complessivo soffre dell'incertezza aggregata di tutti i precedenti presupposti. La fondatezza della conclusione della *praesumptum de praesumpto* è debole tanto quanto l'anello più fragile della catena di presunzioni.

Non trova quindi riscontro nella logica, ancor prima che nel diritto, l'assunto secondo cui le presunzioni di secondo grado sono necessariamente meno attendibili delle presunzioni semplici. Pare più corretto ritenere, ferma restando l'inesistenza di un divieto nella guisa descritta, che spetti al giudice, con la necessaria prudenza, accertare la fondatezza e l'attendibilità prima di ciascuna singola inferenza, e poi delle conclusioni globali nel complesso²²⁹.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, se vista in ottica generalista, essa è stata sicuramente torbida. Così, in un primo periodo, si era sviluppato un orientamento in linea col principio *praesumptum de praesumpto non admittitur*. Si affermava infatti l'illegittimità della doppia presunzione, poiché la conclusione sovrapposta difettava dei requisiti di certezza e gravità²³⁰.

²²⁷ Ad esempio, M. SCALAMOGNA, "*L'efficacia probatoria degli elementi di prova*", in riv. dir. proc., 2010, Vol. 5, pp. 1161 ss.

²²⁸ L. RAMPONI, *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1890, pp. 309 ss.

²²⁹ In maniera del tutto analoga, M. TARUFFO, "*Considerazioni sulle prove per induzione*", in Riv. Dir. Proc. Civ., 2010, Vol. 4, pp. 1165 ss. Ancora, a conferma delle tesi per cui le presunzioni non distribuiscono l'onere della prova, bensì costituiscono un mezzo argomentativo, S. PATTI, "*Note in tema di presunzioni semplici*", in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 2020, Vol. 3, pp. 891 ss.

²³⁰ Vedi e pluribus Cass. n. 3306/1983, n. 4688/1986, n. 2159/1995.

In un secondo momento, acuendo lo sguardo nella direzione della Sezione Tributaria, è stata invece stata radicalmente esclusa l'esistenza di alcun divieto sulla presunzione della presunzione, ostracizzando proprio quella prospettiva aprioristica di cui si è detto sopra²³¹.

Del resto, al di là del ragionamento di ordine sistematico, per cui le doppie presunzioni non sono meno attendibili di una presunzione semplice fondata su un ragionamento poco rigoroso, non desta alcuna sorpresa la maggior rigidità che i giudici tributari hanno dimostrato quanto a questo tema. In questo settore, infatti, non solo non tutte le presunzioni sono connotate dal requisito di gravità e certezza degli elementi su cui si basano, – si è già ampiamente detto delle presunzioni supersemplici – ma il diritto tributario stesso si basa su tale strumento probatorio molto più che altre branche del diritto. L'inadempimento degli obblighi solidaristici e collaborativi a cui va incontro il contribuente, quali l'autoliquidazione dei redditi e la corretta tenuta di scritture contabili ulteriori a quelle civilistiche, comportano l'assenza di idonea prova scritta a dimostrazione del credito verso il fisco. L'inesistenza della dichiarazione e delle scritture contabili da cui desumere redditi non dichiarati, rendono i ragionamenti presuntivi strumento indefettibile per l'accertamento fiscale. Pertanto, il ragionamento aprioristico su cui si fonda il brocardo *praesumptum de praesunto non admittitur*, che pur sempre non ha cittadinanza nel diritto civile come reciproco principio garantista a favore delle parti, a maggior ragione non può concepirsi nella materia tributaria, in cui le presunzioni, sovente, sono l'unico strumento immaginabile per dar prova della condotta illecita del contribuente.

Tanto detto, risulta assolutamente incomprensibile cosa volessero dire le Sezioni Unite quando, con sentenza 20868/2020, senza offrire né giurisprudenza conforme, né qualsivoglia percorso logico per comprenderne la *ratio*, hanno affermato “*essendo normalmente vietato il ricorso alla c.d. praesumptio de praesumpto*”. Naturalmente, l'*obiter dictum* del giudice nomofilattico lascia il tempo che trova, sia per la natura incidentale della massima, sia perché, in effetti, non lascia trasparire alcun divieto di doppia presunzione, e fallisce nell'individuare quando esse siano legittime o quando non lo siano. L'apparente *revirement*, se pur di un ritorno al caos si tratta, pare essere assai inopportuno, e anche la stessa Corte Costituzionale, in un ciclo di sentenze in materia di doppie presunzioni nel diritto tributario²³², ne ha sempre riconosciuto la legittimità. In

²³¹ Vedi e pluribus Cass. n. 35446/2022, n. 35329/2022, n. 34726/2022, n. 27982/2020.

²³² Corte Cost. n. 225/2005, n. 228/2014 e n. 10/2023.

questi termini, sono dell'idea che la citata sentenza delle Sezioni Unite debba interpretarsi nel senso che le doppie presunzioni, pur se ordinariamente legittime, debbano essere sottoposte a una prudente analisi per accertare l'attendibilità di tutti i passaggi che le compongono.

Per quanto, in ragione delle ultime pronunce sul tema, e in particolare quelle della Sezione Tributaria, non pare vi siano particolari dubbi sull'inesistenza di un divieto di presunzioni di presunzioni, sarebbe il caso che le Sezioni Unite si pronunciasse sul punto, così da dirimere ogni dubbio²³³

2.1.5 Conclusioni interinali

Alla luce di quanto complessivamente detto, le ricadute operative del primo periodo del comma 5-bis art 7 c.p.t. sembrano estremamente ridotte²³⁴. In tal senso sembra essersi già orientata anche la Corte di Cassazione, che in via incidentale nell'ordinanza n. 31880/2022²³⁵ ha chiarito che la nuova normativa “*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia*”. Rispetto a tale pronuncia, che è stata, com'era prevedibile, gelidamente accolta in dottrina²³⁶, e salvo le precisazioni indicate più avanti, questo testo non può che allinearsi. E infatti, se le sommesse considerazioni descritte nei precedenti paragrafi sono ragionevoli, allora non può che condividersi la posizione degli Ermellini, fortemente riduttiva della rilevanza del nuovo comma 5-bis²³⁷.

Vale, però, la pena evidenziare che la medesima sentenza ha lasciato aperta la questione inerente alle presunzioni, nella misura in cui il collegio ha specificato che il sistema già vigente è rimasto incolume alla riforma, ma limitatamente a quelle violazioni “*contestate*”

²³³ Per ulteriori approfondimenti alla giurisprudenza in tema di doppie presunzioni, A. R. EREMITA, “*Sul divieto di «praesumptum de praesumpto»*”, in Foro it., 2023, Vol. 2, Parte I, pp. 450 ss.

²³⁴ Dello stesso avviso E. DELLA VALLE, in op. cit.

²³⁵ Commentata da C. ARE, “*L'onere della prova nel processo tributario: per la Cassazione nihil sub sole novi – Commento*”, in Il fisco, 2022, Vol. 46-47 pp. 4573 ss.

²³⁶ Vedi C. GLENDI, “*Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*”, in GT – Riv. Giur. Trib., 2023, Vol. 3, pp. 247 ss.; G. ANTICO e M. GENOVESI, “*Nuovo onere della prova e ristretta base: tutto cambia perché nulla cambi?*”, in Il fisco, 2023, Vol. 13, pp. 1248 ss.

²³⁷ Parrebbe condividere tali conclusioni in merito all'inidoneità del comma 5-bis di mutare il preesistente regime di distribuzione dell'onere della prova, almeno rispetto alle imposte indirette, M. GOLISANO, “*Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, d.lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*”, articolo in corso di pubblicazione su Riv. Telem. Dir. Trib.

al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio”.

Parimenti poco entusiasmante è la seconda parte del nuovo comma, che stabilisce l'obbligo del giudice di fondare la propria decisione sui fatti che emergono in giudizio. La norma sembra pleonastica, mera ricognizione della natura dispositiva del giudizio tributario, tant'è che anche in dottrina assai poco s'è commentato questo precetto²³⁸.

In conclusione, se qualche influenza processuale il comma 5-bis dovesse averla, essa andrà ricercata nel regime delle presunzioni supersemplici che connotano l'accertamento induttivo puro.

Evidenzio che, pur sempre nella mia modesta opinione, anche questa ipotesi mi pare peregrina, tenuto conto che anche in dottrina vi sono autorevolissimi autori che hanno escluso che le presunzioni costituiscano mezzo di distribuzione dell'onere probatoria, così fuoriuscendo dal campo di applicazione della norma in commento.

Peraltro, quanto al tema delle asimmetrie, non credo che il principio di prossimità della prova ex art. 2967 c.c. ne costituisca un esempio. E infatti, mai s'è insinuato alcun dubbio in tal guisa quanto al processo civile, che costituisce esempio di paradigmatico di parità delle armi, quantomeno rispetto al rito tributario che da esso deriva. Anzi, come già accennato, addossare la prova degli elementi di reddito negativi all'ente impositore costituirebbe un'asimmetria inversa, generando un indebito vantaggio per il contribuente. La dottrina che non riteneva ammissibile l'articolo 2697 c.c. nel giudizio tributario muoveva da ottiche autoritative e prettamente amministrative. Non sarebbe concepibile il mantenimento del principio di parità delle armi nel rito tributario, contemporaneamente all'onere della prova anche dei fatti a vantaggio della controparte, incombente sull'ente impositore. Questa teoria, mutuata dalle prerogative processuali della p.a. nel giudizio amministrativo, non tiene conto delle altre peculiarità di tale modello, quali l'insindacabilità della discrezionalità amministrativa e il metodo acquisitivo²³⁹, che però non trovano riscontro nel rito tributario.

²³⁸ L'unico autore che ha dedicato qualche parola a tale aspetto è E. DELLA VALLE in op. cit., confermandone la superfluità.

²³⁹ Peculiarità che rende il giudizio amministrativo surrettiziamente inquisitorio, TAR Piemonte n. 46/2022; ma anche Cons. Stato n. 4/2023. In quest'ultima decisione il giudice amministrativo ha chiarito che la natura acquisitiva insita nel giudizio amministrativo si concretizza nella facoltà del giudice di “*disporre, anche d'ufficio, l'acquisizione di informazioni e documenti utili nella disponibilità della pubblica amministrazione, nonché l'ispezione e l'esibizione di documenti in possesso di terzi*”. Analogo potere non è riconosciuto al giudice tributario, che anzi, ai sensi del comma 5-bis stesso, deve fondare la propria decisione sulle sole prove fornite dalle parti.

2.1.6 Un'interpretazione conservatrice del comma 5-bis, inteso come rafforzamento dell'onere della prova

L'incerta, e alquanto dubbia, rilevanza pratica del comma 5-bis, non implica necessariamente la pleonasticità della norma. È infatti forse troppo arida quella dottrina che la relega al piano meramente ricognitivo della giurisprudenza già formatasi.

Tuttavia, per cogliere gli aspetti realmente innovativi della novella bisogna cambiare prospettiva, e sondare il campo della sistematicità ordinamentale.

Ebbene, come affermato da autorevole dottrina²⁴⁰, l'articolo 5-bis potrebbe contenere il seme d'un principio fin d'ora sconosciuto al diritto tributario, ovvero la presunzione d'innocenza. Trattasi d'una garanzia notoriamente di matrice penalistica, che postula l'innocenza dell'imputato finché non ne sia dimostrata la colpevolezza al di là di ogni ragionevole dubbio.

Mi sembra ragionevole ed elegante la tesi poc'anzi citata, secondo cui il seme di cui si parla non è stato piantato dalla riforma, ma risedeva, dormiente, nella Costituzione, e in particolare nel principio personalistico che vi è connaturato; il legislatore non avrebbe fatto altro che risvegliarlo.

In altre parole, non corrisponde al dato normativo l'assunto secondo cui è stato modificato il regime di attribuzione dell'onere della prova. A essere sovvertito sarebbe, invece, il *quantum* richiesto per la pronuncia d'una sentenza di accertamento positivo, che deve essere commisurato alla prevalenza della personalità dell'obbligo tributario rispetto ad altri valori sovente richiamati per soppiantare l'individuo, quali ad esempio il principio della ragion fiscale.

L'amministrazione finanziaria, nel provare le violazioni contestate, deve oggi superare un'ardua prova di resistenza, e cioè dimostrare, oltre il ragionevole dubbio, che il contribuente quelle violazioni le ha davvero commesse, non più basandosi su stratagemmi orientati verso argomentazioni strettamente probabilistiche²⁴¹.

Certamente, non pare plausibile l'implicita abrogazione delle presunzioni di cui può avvalersi l'ente impositore. Ciò che invece è lecito ritenere, in piena coerenza con il dato testuale, è che esse debbano essere corredate da un più rigoroso esame.

Se infatti l'accertamento induttivo puro si giustifica in quanto conseguenza di gravi condotte tenute dal contribuente, che pregiudicano forme di accertamento maggiormente

²⁴⁰ Si veda A. GIOVANNINI, "La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"", in giustiziainsieme.it del 14/03/2023.

²⁴¹ Del medesimo avviso, A. CARINCI, "L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992", in iltributario.it del 17/03/2023.

garantistiche, tanto da non nascondere una natura latamente sanzionatoria, allora la sopravvivenza delle presunzioni supersemplici è ammissibile solo se l'amministrazione finanziaria dia prova piena e incontestabile della grave violazione commessa.

Altrettanto deve dirsi quanto al ragionamento inferenziale con cui si desume il fatto ignoto; non può infatti ritenersi idoneo a dimostrare la violazione un ragionamento astratto, incoerente, irragionevole e arbitrario.

Insomma, mi sembra realistico paragonare la novella dell'articolo 7 c.p.t. a una rivoluzione copernicana.

Se però si adotta tale paradigma, il termine non può essere inteso nell'accezione Kantiana, ossia come radicale capovolgimento dell'ordine costituito e della prospettiva fin d'oggi acquisita, ma nel suo significato storico, quindi come piccolo, ma necessario, passo nella giusta direzione; una timida presa di coscienza dell'iniquità, in questo caso implicita ed empirica, tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Due recenti sentenze, rispettivamente pronunciate dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione, prestano il fianco per sondare se, in quello detto fino a ora, qualcosa di vero effettivamente c'è.

Il tema oggetto di analisi è costituito dal regime di doppia presunzione contenuto nel secondo comma dell'art 32, d.p.R. n. 600/1973. A mente della citata norma, l'amministrazione finanziaria può porre alla base delle rettifiche e degli accertamenti del reddito i prelevamenti e i versamenti – in particolare quelli bancari – incassati dal contribuente, a meno che non ne sia indicato il beneficiario, e purché non risultanti dalle scritture contabili. Rientrano in questa previsione i soli prelevamenti dal valore di almeno 1.000 € giornalieri o comunque 5.000 € mensili.

In altri termini, la norma introduce una presunzione relativa, tale per cui i versamenti e i prelevamenti non risultanti dalle scritture contabili dell'imprenditore sono considerati, in sede di rettifica del reddito, ricavi non dichiarati, salvo che il contribuente fornisca prova contraria.

La norma è stata oggetto di incidente di costituzionalità, a seguito del quale la Consulta si è pronunciata con sentenza n. 10/2023²⁴².

²⁴² Con commento di P. BORIA, *“La Consulta riconosce al contribuente la presunzione di incidenza dei costi sui ricavi occulti – Un ulteriore intervento della Corte costituzionale sul tema della presunzione legale relativa ai prelevamenti bancari”*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2023, Vol. 4, pp.294 ss.; Ma anche G. FERRANTI, *“La Corte costituzionale interpreta la presunzione relativa ai prelevamenti dei piccoli imprenditori – IL COMMENTO”*, in Corr. Trib., 2023, Vol. 3, pp. 207 ss.

Il *tertium comparationis* a fronte del quale il giudice remittente, che in questo caso era la ctp di Arezzo, asseriva l'incompatibilità costituzionale, veniva individuato negli art. 3 e 53 Cost., sul piano dell'intrinseca ragionevolezza, e in particolare in quanto:

- i) I prelevamenti dal conto possono essere attribuiti tanto a spese dell'impresa quanto a spese personali, e la distinzione fra le due ipotesi è tanto più ardua quanto per i piccoli imprenditori che optano per il regime di contabilità semplificata.
- ii) I prelevamenti incassati ben potranno essere utilizzati per l'acquisto di fattori produttivi, e quindi reinvestiti. In tal caso, saranno produttivi di ricavi autonomamente e separatamente tassati. Ne conseguirebbe una doppia imposizione, prima del prelevamento e poi del ricavo ottenuto dall'investimento del denaro prelevato.

La natura relativa della presunzione aveva già permesso alla Consulta, nella sentenza n. 225/2005, di escluderne l'arbitrarietà, giacché si consentiva al contribuente di fornire prova contraria. Il caso di specie si distingue dal precedente del 2005, in primo luogo, poiché il remittente valorizzava l'esistenza d'una doppia presunzione, e cioè, *in primis* che i prelevamenti siano divenuti costi d'impresa, e che poi tali costi abbiano prodotto ricavi non contabilizzati.

La Corte Costituzionale, mi pare, tra l'altro, ponendosi in continuità con il citato precedente, ha dichiarato infondato il dubbio di costituzionalità. Deve ritenersi infatti legittima la doppia presunzione di cui si è fatta menzione, nella misura in cui sia garantito al contribuente il pieno e rigoroso diritto di fornire la prova contraria. Assume rilevanza dirimente il tipo di prova, la quale può assumere a sua volta le forme del ragionamento inferenziale, che il privato è ammesso a fornire. E infatti, egli deve in ogni caso essere messo nelle condizioni di fornire la prova dell'incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Pur se il nuovo comma 5-bis non è esplicitamente citato da siffatta sentenza, se ne coglie sicuramente il germe della presunzione di innocenza, ormai nato dal seme che si è affermato celarsi tra le pagine della riforma.

Del resto, è la stessa Corte Costituzionale a prendere atto che l'interpretazione costituzionalmente orientata con la quale si è salvato il comma 2 dell'art 32, d.p.R. 600/1973 può ritenersi giustificato poiché in seguito alla riforma nel rito tributario, a eccezione del giuramento e della testimonianza orale, possono essere esperite le medesime prove conosciute al rito civile.

Questa decisione, perfettamente consapevole dell'asimmetria tra amministrazione finanziaria e contribuente rispetto a questo specifico aspetto dell'istruttoria tributaria, mi sembra comunque perfettamente in linea con la teoria precedentemente esposta. Infatti, nonostante siano rimaste vive e vegete le asimmetrie processuali tra parte pubblica e parte privata, è esplosa una piccola rivoluzione culturale, più attenta e sensibile all'innocenza del contribuente e all'esigenza di dar luogo a ragionamenti presuntivi più rigidi e garantistici.

La sentenza della Consulta ha, peraltro, già prodotto eco nella giurisprudenza di legittimità, sicché, con l'ordinanza n. 6874/2023²⁴³, gli ermellini hanno stabilito che, anche negli accertamenti analitico-induttivi, similmente a quelli induttivi puri, il contribuente non è onerato dal provare specificamente i costi sostenuti a fronte dei prelevamenti bancari, potendosi procedere a deduzioni forfettarie.

La Cassazione, al punto 6.5 dell'ordinanza in commento, ha peraltro statuito che il riconoscimento dei costi sostenuti, pur se non contabilizzati, spetta in primo luogo all'amministrazione finanziaria, e nel caso in cui tale organismo dovesse essere inadempiente, è demandato al giudice di merito, il quale è tenuto a individuare il *quantum* dei costi deducibili su base presuntiva, eventualmente anche rispetto alle medie calcolate negli studi di settore.

Inoltre, anche la giurisprudenza di merito si sta ancor più chiaramente muovendo nella direzione esegetica ora proposta. Per esempio, la commissione tributaria di primo grado di Caserta, con sentenza n. 1866/2023, in ragione del comma 5-bis, ha accolto il ricorso del contribuente rispetto all'avviso di accertamento con cui, in via presuntiva, si contestava una frode carosello, ritenuto essere non più in linea con il più elevato standard probatorio introdotto con la riforma. I giudici del collegio hanno evidenziato come il comma 5-bis, tra l'altro in sinergia rispetto all'art. 2697 c.c., abbia imposto all'organo giudicante una più rigorosa valutazione della prova, tanto da ritenere insufficiente la motivazione offerta dall'ente impositore con cui si dimostrava solo che i soggetti coinvolti fossero società cartiere, e non anche la consapevolezza del contribuente di aver preso parte a una frode IVA.

Tali ultime novità sembrerebbero tra l'altro pienamente coerenti anche con la giurisprudenza UE, secondo cui, in materia di frodi carosello, spetta all'amministrazione

²⁴³ Con commento di A. VOZZA, "Il collezionista puro non è soggetto a tassazione – Commento", in *Il fisco*, 2023, Vol. 14 pp. 1379 ss.

dare prova della consapevolezza della violazione²⁴⁴. Del resto, gravi perplessità avrebbe fatto sorgere la tesi contraria. È pienamente coerente col disposto dell'art. 2697 c.c. la circostanza che spetti all'attore in senso sostanziale dare la prova del fatto costitutivo della pretesa, che nel caso delle frodi carosello abbraccia anche l'elemento soggettivo, e cioè la coscienza dell'operazione illegittima che si sta compiendo.

Alla luce di questi risvolti giurisprudenziali, non pare più discutibile la teoria secondo cui il nuovo comma 5-bis altro non è che culmine d'una generale palingenesi del diritto della prova, a fronte d'un rinnovamento culturale più attento alla fondatezza della pretesa impositiva.

3. La testimonianza nel processo tributario

3.1 Presupposti della riforma e quadro previgente

Dei temi fino a ora affrontati, l'assenza della testimonianza nel rito tributario è forse stato uno fra quelli che ha suscitato i maggiori dubbi. Che la prova testimoniale costituisca un punto nevralgico nell'accertamento processuale è fatto evidente, ancor prima che alla luce del giusto processo, alla stregua del civile ordine giuridico proprio dello Stato di diritto. Il regime precedente, che addirittura conteneva un esplicito divieto²⁴⁵ nei confronti di questo mezzo di prova nel giudizio che ci interessa, era nondimeno radicato su solide basi, che parevano assicurarne la stabilità.

La Corte Costituzionale, infatti, s'era più volte espressa sulla legittimità del divieto di testimonianza nel rito tributario²⁴⁶, confermandone, in ogni occasione utile, l'ottemperanza ai principi generali del diritto e del processo. Il ragionamento adottato per giungere a siffatta conclusione si fondava su due elementi fondamentali, sovente richiamati dalla Consulta.

Il primo fra essi consisteva nella teoria della separazione tra microcosmi normativi, tra l'altro ancora oggi ribadita e fatta propria anche dal giudice della nomofilachia²⁴⁷.

²⁴⁴ Vedi Corte di Giustizia UE, causa n. C-277/14, con commento di G. VERNA, "Un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carosello", in GT – Riv. Giur. Trib., 2016, Vol. 3, pp. 197 ss.

²⁴⁵ Originariamente introdotto dal d.p.R. n. 739/1981.

²⁴⁶ Vedi Corte Cost. n. 506/1987; Più di recente, vedi Corte Cost. n. 8/2000, con commento di A. DE LUCA, "La Consulta si pronuncia Inammissibile la prova testimoniale anche nel nuovo processo tributario", in Il fisco, 2000, Vol. 6.7, pp. 1718 ss.; annotata in Giur. It., 2000, Vol. 5, pp. 701 ss.

²⁴⁷ Si veda per esempio, Cass. n. 13145/2022, n. 11276/2022, n. 34930/2021, n. 7597/2014, n. 24359/2008, n. 1052/2007.

Secondo quest'orientamento, l'ordinamento giuridico, tutt'altro che omogeneo, si compone in verità di una moltitudine di sottosistemi, compiuti e autosufficienti. Non v'è nessun obbligo in capo al legislatore di dettare una disciplina identica tra ordinamenti del tutto separati fra loro, e, pertanto, vi è ampia discrezionalità legislativa nel regolare il microcosmo processo tributario in maniera anche sensibilmente distante rispetto al parallelo modello civilistico.

A questa prima ragione se ne aggiungeva una seconda, ampiamente ricognitiva della giurisprudenza di legittimità. Punto cruciale dell'interpretazione costituzionalmente orientata dell'ormai abrogata versione del comma 4 art. 7 c.p.t. era che il divieto ivi contenuto non fosse comunque ostativo all'ingresso in giudizio delle dichiarazioni di terzi. Quest'ultime, se pure non vi si potesse attribuire la qualità di prova, rimanevano comunque suscettibili di essere valutate dal giudice a titolo di indizio. Se vogliamo, la Consulta si era orientato nel senso che la testimonianza, in realtà, in sede tributaria, c'era sempre stata, ma aveva assunto un'efficacia affievolita. La principale disarmonia tra microcosmi è che, mentre il giudice civile può motivare la sentenza anche solo in ragione del risultato della testimonianza, quello tributario non poteva fondare la propria decisione sulle sole dichiarazioni di terzi.

Il regime tratteggiato non ha mai convinto la dottrina²⁴⁸. V'è, per esempio, chi²⁴⁹ ha evidenziato l'anacronismo della norma, che si fondava sul timore di comportamenti omertosi, o di dichiarazioni mendaci, confronti del Fisco. Si è così osservato che, anche alla luce del principio di personalità della sanzione tributaria, risultasse irragionevole espungere una tutela tanto rilevante quanto la testimonianza dal rito tributario.

Con la medesima *vis critica*, s'è anche ipotizzato che la Consulta muovesse da presupposti non condivisibili. L'efficacia delle dichiarazioni di terzi, elaborate con un ragionamento ritenuto essere *de iure condendo*, non sarebbe stata coerente con il dettato normativo, sicché, laddove il legislatore avesse voluto attribuirvi tale valore, lo avrebbe fatto con una norma di diritto positivo²⁵⁰.

²⁴⁸ Sull'irragionevolezza del divieto, G. ZIZZO, "Il regime delle prove e il giusto processo", in *Rass. Trib.*, 2013, Vol. 2, pp. 475 ss.; E. MANZON, "Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario", in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, Vol. 11, pp. 1095 ss.; A. MARCHESELLI, "Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario", in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, Vol. 4 pp. 695 ss.; A. GIOVANNINI, "Recepimento e limiti dei principi "superiori" nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2017, Vol. 2, pp. 344 ss.

²⁴⁹ Vedi F. GALLO, "Verso un "giusto" processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2003, Vol. 1, pp. 11 ss.; ma anche A. E. LA SCALA, "Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2012, Vol. 1, pp. 90 ss.

²⁵⁰ Vedi P. RUSSO, "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2000, Vol. 2 pp. 375 ss.; Ma, più in generale, se non già in termini di illegittimità quanto invece in quelli di inopportunità, S.

Al di là del che le dichiarazioni di terzi fossero o meno state qualificate in senso giuridicamente ineccepibile dagli Ermellini, rimane indiscusso che la giurisprudenza s'era consolidata nel senso di renderle valutabili dal giudice allo scopo di corroborarne il convincimento. L'orientamento di cui si parla attribuiva a tali strumenti un valore sostanziale invece che processuale, e si fondava sul comma 1 dell'art. 37 del d.p.R. n. 600/1973. Tale norma, nel prevedere che il controllo degli Uffici è effettuato anche in base alle informazioni comunque in loro possesso, costituiva l'appiglio positivo adottato dalla Cassazione per consentire la valutazione delle dichiarazioni di terzi²⁵¹. In questo senso, le dichiarazioni di terzi rientravano nell'ambito degli elementi che consentivano all'ente impositore di ricostruire il reddito sottratto a tassazione, e che, tramite la motivazione dell'atto, risuonavano anche in giudizio.

Tra l'altro, valorizzando la locuzione "*comunque in loro possesso*", il Supremo Consesso s'era pure orientato nel leggere la norma in maniera particolarmente espansiva, non richiedendo che quelle informazioni fossero raccolte né in contraddittorio, né nel procedimento stesso; così, ad esempio, anche le dichiarazioni raccolte in relazione al procedimento penale potevano farsi strada nel giudizio tributario²⁵².

Il sistema sarebbe dovuto risultare equilibrato, o almeno apparire tale, in virtù dell'astratta possibilità riconosciuta anche per il contribuente di presentare dichiarazioni scritte a proprio vantaggio²⁵³. Tale correttivo nella prassi dava luogo a un equilibrio fittizio. Posto che, coerentemente al dettato processualcivilistico²⁵⁴, il contribuente non poteva rilasciare dichiarazioni a favore di sé stesso, la dichiarazione del terzo doveva prendere la forma dell'atto notorio²⁵⁵.

Tra l'altro, se questo regime fosse ancora legittimo – anticipando il convincimento dello scrivente per cui così non è – sarebbe sicuramente stato criticato, in quanto produttivo di un'evidente asimmetria, peraltro, forse, anche superabile. E infatti, se è chiaro quanto più agevole sia per l'amministrazione produrre in giudizio documenti contenenti dichiarazioni di terzi, visto il potere autocertificativo della pubblica autorità, altrettanto

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, Vol. 6, pp. 1989 ss.

²⁵¹ Vedi Cass. n. 13174/2019; n. 9080/2019; n. 20032/2011; n. 5746/2010; n. 17574/2009; n. 11202/2007.

²⁵² Vedi Cass. n. 24971/2021, n. 14606/2019, n. 6953/2015, n. 19965/2014, n. 21812/2012.

²⁵³ Vedi Cass. n. 25804/2021, n. 18065/2016, n. 12559/2015, n. 5018/2015, n. 8987/2013, n. 20028/2011, n. 4269/2002.

²⁵⁴ Art. 246 c.c.

²⁵⁵ Vedi Cass. n. 703/2007 e n. 16358/2008. Comunque, questa prerogativa nasce come riflesso dell'analogo potere dell'amministrazione, come chiarito da Cass. n. 11221/2007, in cui si affermò "*va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale*".

non può dirsi per il privato. D'altro canto, le stesse dichiarazioni di terzo, di cui fin d'ora si è parlato come istituto giuridico, sono in realtà figura nata e sviluppata *de iure condendo*, cui manca, conseguentemente, una disciplina di diritto positivo. Pertanto, non v'è alcuna ragione materiale per ritenere la dichiarazione sostitutiva di atto notorio priva di qualsivoglia valore probatorio. Quella giurisprudenza di avviso contrario aveva argomentato sostenendo che, ove si fosse ammessa "l'autodichiarazione" del contribuente, e cioè l'atto contenente le dichiarazioni ma privo delle forme dell'atto notorio, allora si sarebbe violato il divieto di testimonianza nel rito tributario. Di tale conclusione non pare si possa essere sicurissimi, in primo luogo poiché la testimonianza, storicamente²⁵⁶, implica qualcosa di più della mera dichiarazione scritta, e comunque non avrebbe effetto di piena prova; in ogni caso, l'atto notorio, non è che contenitore della dichiarazione, ed è inidoneo a influenzarne il contenuto o l'attendibilità. Per questi motivi – e fermo restando che, lo si vedrà meglio a tempo debito, queste osservazioni parrebbero ormai pleonastiche – non si vede perché sottrarre all'esame critico del giudice dichiarazioni che potrebbero essere di rilievo per la decisione²⁵⁷.

Al di là del quadro giurisprudenziale sulle dichiarazioni di terzi, la rigidità del divieto di testimonianza comunque creava qualche imbarazzo, a cui i giudici della Cassazione reagivano adottando espedienti esegetici non sempre lineari.

Il caso emblematico riguardava le controversie IVA. Il settore delle imposte armonizzate, e in particolare quello dell'IVA, è generalmente rigido rispetto al restringimento delle prerogative delle parti, ancorché dovute a ragioni processuali. La ragione di ciò attiene alla giurisprudenza della corte UE rispetto ai caratteri essenziali dell'IVA, quali l'esercizio del diritto di detrazione e l'applicazione della rivalsa, che non possono soffrire deroghe se non in casi eccezionali²⁵⁸.

Rispetto a tali fattispecie, il Supremo Consesso si è orientato nel senso di elevare a principio generale dell'ordinamento l'art. 2724 c.c., nella misura in cui ammette la prova testimoniale in caso di incolpevole smarrimento di documenti, per dare prova del caso fortuito o della forza maggiore. Con particolare riferimento alla perdita della contabilità inerente alle operazioni IVA, necessari a dimostrare il corretto esercizio del diritto alla

²⁵⁶ Ciò sarà più ampiamente osservato in seguito.

²⁵⁷ Analogamente, M. FANNI, "Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, 2009, Vol. 5, pp. 1361 ss.; S. MAGNONE CAVATORTA, "in tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario", in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2000, Vol. 2, pp. 123 ss. Rispetto, in generale, al processo anche civile C. BESSO, "Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà", in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, Vol. 2, pp. 602 ss.;

²⁵⁸ *Ex multis*, vedi Corte di Giustizia UE, causa C-156/20, "Zipvit.21".

detrazione, la Corte ha ammesso la testimonianza orale nel rito tributario, nei limiti della prova dello smarrimento, in deroga alla disciplina ordinaria²⁵⁹.

Ora, certo è che, come osservato in dottrina²⁶⁰, in tanto la Cassazione ha potuto derogare al divieto di testimonianza, in quanto la CGUE è consolidata in maniera molto rigorosa sulle deroghe al diritto di detrazioni, ed è stata quindi istituzionalmente tenuta a disapplicare il diritto interno a favore di quello dell'Unione. Tuttavia, posto che sono sempre poco opportune le asimmetrie interna tra contribuenti per la sola ragione della diversa natura, domestica o unionale, del tributo, l'implicita esigenza di dover disapplicare tale divieto per consentire il pieno dispiegamento dei diritti IVA era certamente sintomatico d'un quadro normativo un po' claudicante.

La presa di coscienza del legislatore, che si è sublimata solo di recente nella riforma del processo tributario, parrebbe essere parzialmente attribuibile anche alla giurisprudenza della CEDU.

Il giudice di Strasburgo con la sentenza n. 73053/2006, "*Jussila v. Finland*", indirettamente, riaccese la discussione interna sul divieto di prova testimoniale.

Il caso di specie, involgente la Finlandia, riguardava una procedura di recupero dell'IVA non versata da un contribuente finlandese, e il conseguente irrogazione di sanzioni. Il contribuente scandinavo aveva presentato ricorso al giudice europeo dolendosi della violazione del principio del giusto processo fissato dall'articolo 6 CEDU. I motivi di ricorso vertevano su due circostanze, l'una conseguente all'altra:

- i) Il processo tributario lesivo dei diritti del contribuente aveva preso la forma scritta; la violazione del principio di oralità comportava, a dire del ricorrente, violazione del canone di equità del processo stabilito della Carta Europea.
- ii) La natura cartolare del processo *a quo* aveva ulteriormente pregiudicato i diritti del contribuente. Infatti, il giudice competente aveva declinato l'istanza con cui si chiedeva di controinterrogare il pubblico funzionario sulla base delle cui dichiarazioni l'amministrazione finanziaria chiedeva la condanna del ricorrente. Ne usciva così compromesso il principio del contraddittorio.

²⁵⁹ Vedi Cass. n. 587/2010, n. 25713/2009, n. 21233/2006, n. 10174/1995.

²⁶⁰ Vedi S. MULEO, "*È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*", in Corr. Trib., 2010, Vol. 10, pp. 745 ss.; di idee opposte a quelle che si diranno A. E. LA SCALA, "*Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*", in Rass. Trib., 2012, Vol. 1, pp. 90 ss.

Dato interessante è che il contribuente ricorrente era uscito soccombente dalla controversia. Nondimeno, la Corte ha potuto comunque esprimere un principio di portata generale. Come si evince dalla motivazione della sentenza, l'oralità della trattazione e, più in generale, la possibilità di controinterrogare colui che abbia rilasciato dichiarazioni a proprio carico, costituisce un principio cardine dell'equo processo previsto dall'art. 6 CEDU. Ciò non significa che esso sia un valore assoluto; nel rispetto del principio di ragionevolezza, l'oralità può venir meno, purché siano tutelati i diritti fondamentali.

Parrebbe che il giudice della CEDU non abbia rigettato il ricorso in quanto assolutamente infondato. Piuttosto, nel caso oggetto di cognizione, la compressione del diritto al controinterrogatorio è stata ritenuta essere compensata da altre garanzie a tutela dell'individuo²⁶¹.

Vi sarà altra sede per esaminare più approfonditamente il riverbero della giurisprudenza CEDU nel diritto tributario. Tuttavia, come si è detto tra le prime pagine dell'opera, non sempre, anzi, quasi mai la ricerca delle asimmetrie può prendere la strada della dogmatica giuridica. Nella diversa prospettiva dell'opportunità politica, è chiaro che il diritto previgente si poneva in contrasto al diritto della CEDU. Il contraddittorio processuale, elevato a principio cardine dell'equo processo, non subiva infatti alcun bilanciamento nel diritto interno, subendo, invece, un radicale e per lo più inderogabile divieto.

Come suggerito dalla dottrina citata²⁶², potrebbe essere stato proprio il caso Jussila, in forza di un ragionamento in termini di opportunità invece che di obbligatorietà, a indurre il legislatore a introdurre una forma di testimonianza nel processo tributario.

3.2 La nuova prova testimoniale

L'articolo 7 del d.lgs. n. 546/1992 è stato la sede di una delle modifiche più evidenti e mediatiche della riforma del 2022. Come anticipato, attraverso la novella del quarto

²⁶¹Analogamente, anche se di idee più o meno discordanti quanto all'efficacia diretta della sentenza nell'ordinamento italiano M. GREGGI, "Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)", in *Rass. Trib.*, 2007, pp. 228 ss., e A. MARCHESELLI, "Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo", in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, pp. 333 ss.; E. FORTUNA, "Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario", in *Il fisco*, 2007, Vol. 19, pp. 2715 ss.; C. VALZ e V. GORLA, "La possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario", in *Azienda & Fisco*, 2011, Vol. 12, pp. 57 ss.

²⁶² Vedi in particolare A. MARCHESELLI, in *op. cit.*

comma è stata infatti istituzionalmente introdotta nel rito tributario la prova testimoniale, fino ad allora esplicitamente proibita.

Un rapido colpo d'occhio consente di rendersi immediatamente conto che la riforma, apparente standardo di riscoperta equità e correttezza a favore della posizione processuale del contribuente, è un'opera compiuta a metà.

E infatti, l'unico elemento che la prova testimoniale nel giudizio tributario condivide con l'omologo istituto processualcivile è il nome. Anzi, da un punto di vista dogmatico, si potrebbe addirittura dubitare che il nuovo strumento sia davvero una testimonianza, quanto meno nel senso storico del termine. La scienza giuridica di inizio novecento, nelle prime opere di trattazione sistematica della materia, parlava dell'istituto riconoscendone l'aura di sacralità, insita nella dinamicità e nell'efficacia della deposizione orale, nonché nella natura prettamente giudiziale che ne moderava l'assunzione²⁶³. Se ancora si attribuisce un valore all'esegesi classica, la prova testimoniale scritta gode, forse, di un nome altisonante che, però, non le spetta.

Comunque, tralasciando l'analisi semantica, così da poterci spostare sul piano della tecnica legislativa, si incorre nell'evidenza che anche quest'altra dimensione porge il fianco a delle facili critiche. L'opera demiurgica che ha dato vita al comma 4 dell'art. 7 c.p.t. s'è evidentemente intrecciata con il parallelo microcosmo giuridico del processo civile. Tutt'altro che innovativa, la testimonianza scritta era già stata sperimentata in quella sede a partire dal 2009, mediante una novella del c.p.c., ed è oggi regolata dall'art. 257-bis²⁶⁴.

Al netto del fatto che la testimonianza scritta nel processo civile è istituto alquanto raro, dato che, posta la natura alternativa rispetto alla deposizione orale, quest'ultimo modello è generalmente quello elettivo, la qualità sostanziale del diritto contenuto nell'art. 257-bis non è di certo entusiasmante. Tanto per cominciare, lo strumento che si esamina è ispirato agli "affidavit" propri dei sistemi di *common law*, termine con cui si indica, generalmente, una dichiarazione scritta²⁶⁵, volontaria²⁶⁶, avente a oggetto fatti²⁶⁷

²⁶³ Ad esempio, F. X. WERNZ, "Ius decretalium", Roma, 1914, secondo cui "probatio per testes fit viva voce et per personam, non per rem mortuam", oppure C. LASSONA, che affermò che la testimonianza "consiste nelle dichiarazioni giudiziali di fatto emesse da persone estranee alla controversia", in "Trattato delle prove in materia civile", Roma, 1922, Vol. 4, p. 5. Quanto detto si desume anche da M. TARUFFO, "Prova Testimoniale", in Enc. Giur., Vol. XXXVII, 1988, pp. 729 ss.

²⁶⁴ E, tra l'altro, già allora si ipotizzò di estenderne la disciplina in sede tributaria. Vedi A. MARCHESELLI, "Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello", in Corr. Trib., 2009, pp. 2695 ss.

²⁶⁵ Vedi "Novato v. City of Novato", 86 Cal.App.5th 140, 246 Cal. Rptr. 3d 17 (Cal. Ct. App. 2019).

²⁶⁶ Vedi, "Holmes v. Mich. Capital Med. Center", 242 Mich. App. 703, 620 N.W.2d 319 (Mich. Ct. App. 2000).

²⁶⁷ Vedi "Bigler v. State", 602 N.E.2d 191 (Ind. Ct. App. 2000).

dichiarati sotto giuramento²⁶⁸, sottoscritta dall'*affiant*²⁶⁹ e prestata davanti a un pubblico ufficiale nell'esercizio delle proprie funzioni che sia autorizzato a riceverla²⁷⁰²⁷¹.

Per i motivi esposti, parrebbe che la meritevolezza tecnica che ci sarebbe aspettati dal legislatore in merito all'art. 257-bis abbia lasciato il passo a grossolanità giuridiche ancor prima della sua fase gestionale. Ciò non solo perché si è posta in essere una de-istituzionalizzazione della testimonianza – o piuttosto dell'*affidavit*, se la sensibilità giuridica classica impedisse di adoperare il termine affibbiato dal legislatore – dal momento che la deposizione scritta ex art. 7 c.p.t. viene rilasciata compilando, nelle comode mura domestiche, un modulo messo a disposizione sul sito ufficiale del MEF. Infatti, nell'equiparare la testimonianza scritta a quella orale, s'è commesso un chiaro errore di recepimento dell'esperienza anglosassone e americana.

L'*adversary system of litigation*, tipico modello del processo di *common law*, connotato dalla centralità dell'esame incrociato del testimone, e della valorizzazione non solo della parola, ma dell'universo sensoriale che si percepisce nel controinterrogatorio²⁷², mal si coniuga con la necessaria asetticità della parola scritta. E infatti, non lo fa; l'*affidavit* non sostituisce la testimonianza, ma vi coesiste parallelamente, e, di solito, viene ammesso come strumento atto a dare prova della perdita incolpevole di un documento²⁷³.

A tutto ciò consegue che il nuovo comma 257-bis non solo si innesta in un sistema giuridico che non gli appartiene, ma, inoltre, l'istituto stesso non risponde pienamente alla coscienza giuridica cui pure si ispira. Ciò posto, nel diritto civile questi punti di frattura sono stati parzialmente mitigati dal requisito necessario dell'accordo delle parti perché la testimonianza possa essere assunta in forma scritta. Il rigido presupposto della convergenza di volontà costituisce una tale barriera d'accesso che, prima ancora che la novella entrasse in vigore, era già chiaro che la norma avrebbe avuto il limitato effetto di agevolare l'assunzione della prova testimoniale in controversie se non già bagatellari,

²⁶⁸ Vedi "*Meigs v. Black*", in 25Kan. App. 2d., 241, 960P. 2d, 770 (1998).

²⁶⁹ Vedi "*Mancheton v. Auto Leasing Corp.*", in 135N.H., 298, 605° 2d, 208 (1992)

²⁷⁰ Vedi "*Mugavro v. Kenzler*", in 317 Ill. App. 3d, 162, 251Ill. Dec 46, 739N.E. 2d, 765 (Tex. App. San Antonio 1996). Se l'*affidavit* è reso a persona non autorizzata a riceverlo non può essere utilizzato. Sull'importanza della sottoscrizione dell'*affidavit* innanzi all'*officer* vedi "*Roberson v. Owen Federal Bank FSB*", in 250Ga. App., 350, 553 S.E. 2d, 162 (2001).

²⁷¹ In Italia, sui descritti attributi dell'*affidavit* vedi A. DE VITA, "*Voce Affidavit*", in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., I, 1987, pp. 167 e 169.

²⁷² Vedi C. T. MCCORMICK, "*On Evidence*", Eagan, 2003, p. 90; ma anche J. S. STRAHORN, "*A Reconsideration of the Hearsay Rule and Admissions*", Philadelphia, 1937, p. 484 ss.

²⁷³ Vedi U. BERLONI, "*Affidavit come modalità alternativa di assunzione della prova testimoniale. L'esperienza nordamericana*", in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2007, Vol. 4, pp. 1267 ss.

comunque di minor momento socio-economico²⁷⁴. L'accordo delle parti, nel ridurre l'art. 257-bis a un esperimento in scala ridotta, lo ha pure reso sostanzialmente innocuo. È nel processo tributario che, vista la mancanza di tal requisito per ammettere la testimonianza scritta, essa assume proporzioni potenzialmente preoccupanti.

Infatti, la rapida planata sulla disciplina civilistica, solo apparentemente esorbitante dall'oggetto del nostro studio, si giustifica alla luce dell'inusuale tecnica legislativa adottata rispetto al comma 4 dell'art. 7 c.p.t. A mente di tale disciplina, il giudice può ammettere la testimonianza scritta, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione, nelle forme previste dall'art. 257-bis.

Nonostante il richiamo esplicito all'istituto apparentemente omologo del c.p.c., in realtà, ne sono mutate esclusivamente le modalità di assunzione, mentre il contenuto giuridico sostanziale parrebbe rimanere escluso dal rito tributario²⁷⁵.

Fermo restando che nella testimonianza scritta nel rito tributario possa chiaramente distinguersi l'impronta lasciata dall'art. 257-bis c.p.c., la cui disciplina rimane comunque parzialmente applicabile nel rito tributario, si comprendono alcune fondamentali differenze, dovute alla parziale emancipazione dallo storico precedente.

Per esempio, non essendo stato esplicitamente richiamato, sarebbe esclusa l'efficacia del comma 8 dell'art. 247-bis c.p.c., che consentirebbe al giudice, in ogni caso, di escutere oralmente il testimone, così da mantenere ferma la natura prettamente documentale di questo mezzo di prova.

Inoltre, come ampiamente osservato, l'assunzione del mezzo probatorio in esame non è subordinata all'accordo delle parti, per esplicita previsione legislativa. Com'è agevole osservare, la testimonianza scritta nel processo civile costituisce strumento alternativo rispetto a quello ordinario, che è orale e rimane modello elettivo di deposizione. Poiché esiste l'alternativa tradizionale, e tenendo conto della compressione del contraddittorio che ne deriva, la prova introdotta con la novella del 2009 richiede un'espressione di volontà dei titolari del diritto controverso a disporre rinunciando al contraddittorio verbale²⁷⁶. Nel diritto tributario, non essendovi altra scelta se non quella prevista dal

²⁷⁴ Vedi C. CONSOLO, "Una buona "novella" al c.p.c.: la riforma del 2009 (con i suoi artt. 360 bis e 614 bis) va ben al di là della sola dimensione processuale", in *Corr. Giur.*, 2009, Vol. 6, pp. 737 ss.

²⁷⁵ Vedi A. RUSSO, "Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile", in *Il fisco*, 2023, Vol. 5, pp. 451 ss.; ma anche F. PISTOLESI, "La testimonianza scritta nel processo tributario riformato", in *giustiziainsieme.it* del 29/09/2023.;

²⁷⁶ Vedi C. BESSO, "La testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c.: i caratteri dell'istituto", in *Giur. It.*, 2013, Vol. 1 pp. 221 ss.; F. CORSINI, "La prova testimoniale assunta in forma scritta", in *Riv. Dir. Proc.*, 2010, Vol. 4, pp. 856 ss.; E. FABIANI, "Note sulla nuova figura di testimonianza (c.d. scritta) introdotta dalla legge n. 69 del 2009", in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2011, Vol. 3, pp. 823 ss.

comma 4 art. 7 c.p.t., l'accordo fra le parti avrebbe configurato un ostacolo tale da rendere l'istituto sostanzialmente lettera morta. In ogni caso, la Corte Costituzionale è da tempo orientata nel senso che, per quanto l'oralità sia elemento essenziale dell'ordinamento italiano, essa non è indefettibile, e può quindi essere compressa senza per questo violare il principio del contraddittorio²⁷⁷.

Nonostante l'omissione del requisito dell'accordo senza dubbio renda più agevole l'ammissione della prova testimoniale, ciò nondimeno esso pare essere un istituto destinato a non avere nel rito tributario la medesima rilevanza che il suo omologo orale possiede in quello civile. L'ordine di ammissione della testimonianza scritta è infatti subordinata a un previo accertamento del giudice sulla sua necessità ai fini della decisione.

Sul punto, sono due gli orientamenti a cui far riferimento. Una prima tesi²⁷⁸ ragiona sullo sviluppo del disegno di legge poi ratificato e divenuto la L. n. 130/2022. E in effetti, durante l'iter legislativo che è poi culminato nella riforma, in quello che sarebbe divenuto il comma 4 art. 7, è prima comparso, e poi improvvisamente scomparso, l'avverbio "assolutamente" prima dell'attributo "necessario". Pertanto, s'è ipotizzato che, se il Parlamento ha deliberato di rimuovere quell'avverbio, allora se ne deduce la volontà agevolativa dell'accesso all'istituto, che, pertanto, deve ritenersi ammissibile secondo maglie più o meno larghe.

La seconda ricostruzione²⁷⁹ muove dall'esistenza d'una locuzione dal medesimo tenore letterale di quella ora esaminata, contenuta nell'art. 58 c.p.t., che richiede l'accertamento della necessità, da parte del giudice, per ammettere l'acquisizione di nuove prove nel processo d'appello. Siccome quest'ultima norma è interpretata in maniera restrittiva, e richiede un'effettiva delibazione sull'esigenza oggetto di istanza, allora anche la nuova previsione deve essere recepita coerentemente al diritto preesistente.

Essendo istituzionalmente onerati, per ragioni di chiarezza espositiva, a prendere posizione tra le due ipotesi, si evidenzia come la seconda tesi sembra maggiormente convincente. A tale modesta conclusione si giunge non già per motivi di coerenza interna,

²⁷⁷ Tra le più rilevanti, vedi Corte Cost. 1/2002. Si segnala, comunque, che la dottrina è stata molto critica nei confronti di tale decisione, che ha aperto le porte alla "cameralizzazione" del rito civile. Si veda in particolare la nota in Giust. Civ. 2002, Vol. II, pp. 1379 ss.

²⁷⁸ Si veda, S. ZAGÀ, "La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario", in Dir. Prat. Trib., 2022, Vol. 6, pp. 2142 ss.

²⁷⁹ Sostenuta da F. PISTOLESI e A. RUSSO in op. cit., nonché da C. GLENDI, "Sulla c.d. prova testimoniale scritta nel processo tributario", in GT – Riv. Giur. Trib., 2023, Vol. 5, pp. 381 ss.; vedi anche I. BUSCEMA, "La riforma della giustizia e del processo tributario", in Azienditalia, 2022, Vol. 11, pp. 1737 ss.

bensì in quanto si ritiene inopportuno attribuire peso esegetico a documenti che, pur attenendo a un iter legislativo, non hanno superato il vaglio di democraticità. Per i motivi delineati, la testimonianza scritta nel rito tributario appare assumere un ruolo sostanzialmente residuale, rappresentando un'*extrema ratio* utile nel caso in cui non vi fosse altro modo per dirimere la controversia. Essa, pertanto, si assesterebbe su una posizione tutto sommato poco influente.

Ciò detto, e al di là della subordinazione della testimonianza alla deliberazione sulla necessità, non sembrano sussistere motivi ostativi all'acquisizione della deposizione anche d'ufficio su ordine del giudice. Se, infatti, è venuto meno il vincolo dell'accordo come espressione della disposizione del diritto, e al contempo tale mezzo di prova si giustifica in quanto necessario alla decisione, è giocoforza ritenere che il giudice possa ordinarne l'acquisizione anche senza istanza di parte²⁸⁰.

Per ragioni di completezza, occorre segnalare che la disciplina riformata ha introdotto un'apparente eccezione al regime ordinario, sicché, laddove la pretesa impositiva si fonda su atti fidefacenti, la testimonianza è ammessa solo su fatti diversi da quelli attestati dal pubblico ufficiale. Quest'ulteriore specificazione pare essere un inutile pleonasma²⁸¹, tanto da non meritare alcuna ulteriore osservazione. Essa si limita a ribadire il quasi secolare contenuto dell'articolo 2700 c.c., a mente del quale gli atti pubblici fanno piena prova fino a querela di falso.

3.3 Prospettive operative e bilancio di riforma

Tenendo in mente il quadro preesistente e quello riformato, occorre farne una sintesi, così da delineare l'ampiezza e la rilevanza della nuova testimonianza scritta.

Primo tema che merita indagine è quello del destino in cui sono incorse, alla luce del nuovo comma 4 art. 7 c.p.t., le dichiarazioni scritte, precedentemente connotate dal valore indiziario, e dunque suscettibili di valutazione del giudice.

Anche in ragione dell'assoluta novità della norma, non s'è ancora formata una dottrina pacifica, e il giudice della nomofilachia non ha avuto ancora modo di esprimersi in

²⁸⁰ Così M. CONIGLIARO, "Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo", in *Il fisco*, 2022, Vol. 40, pp. 3812 ss.

²⁸¹ Senza eccezione alcuna, vedi tutti gli autori citati nelle note precedenti che si sono espressi sulla testimonianza scritta.

maniera univoca sul tema. Per questi motivi, si ha l'impressione di brancolare nel buio e, forse, sarebbe stato opportuno anche un intervento legislativo chiarificatore.

In ogni caso, vale la pena segnalare la sensazione che la dottrina maggioritaria stia convergendo verso la ritenuta inammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel rito tributario, escludendone valore probatorio. I percorsi adottati sono però assai difforni.

V'è una prima tesi che ha guardato a tali dichiarazioni nella prospettiva dell'articolo 5-bis, e dunque secondo l'onere dell'amministrazione di provare in giudizio la violazione²⁸². S'è detto che, se la prova si forma in giudizio, ciò deve applicarsi anche alle prove assunte nel procedimento. Pertanto, la dichiarazione scritta da terzi, collocandosi al di fuori del contraddittorio, diviene inidonea a dimostrare la fondatezza del proprio diritto.

Questa ipotesi sembra, tuttavia, esorbitante rispetto all'impalcatura di questa modesta opera. Infatti, come già esposto nel precedente paragrafo, le posizioni giuridiche fin d'ora assunte sono state adottate in ragione di un'ottica marcatamente dichiarativista, nonché in forza della radicale alterità tra ragioni allegare all'atto e prova nel processo. Ne consegue che, siccome le dichiarazioni di terzi dovrebbero comunque entrare nel processo in cui diventare oggetto di contraddittorio, l'art. 5-bis, nei limiti di quanto osservato nel precedente paragrafo, sembrerebbe del tutto irrilevante rispetto all'analisi che ci proponiamo di condurre.

Alla deprivatione dell'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi vi si può, però, arrivare anche secondo un altro ragionamento. Si osservi, *prima facie*, che l'oggetto della testimonianza scritta è identico all'oggetto delle dichiarazioni di terzi, e consiste nella dichiarazione di scienza prestata dal terzo informato sui fatti. Pertanto, il rapporto tra dichiarazioni scritte e testimonianza scritta è di genere a specie; il nuovo mezzo di prova introdotto con la riforma del processo tributario altro non è che un tipo di dichiarazione di terzo, la cui modalità di acquisizione è prescritta dal legislatore e che gode di un'efficacia probatoria rafforzata rispetto al mero argomento di prova²⁸³.

²⁸² Vedi P. ANTONINI e M. DE NICOLA, "L'utilizzo in giudizio delle dichiarazioni di terzi non contenute in PVC alla luce del "nuovo" onere della prova", in *Corr. Trib.*, 2023, Vol. 4, pp. 377 ss.; ma anche M. ANTONINI e P. PIANTAVIGNA, "La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria", in *Corr. Trib.*, 2023, Vol. 2, pp. 140 ss.

²⁸³ Il punto è pacifico in dottrina. Si veda *ex pluribus* A. LOVISOLO, "Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche e integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992", in *Dir. Prat. Trib.*, 2023, Vol. 1, pp. 43 ss.; in prospettiva civilistica C. BESSO, "Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà", in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, Vol. 2, pp. 602 ss

Posta l'identità dell'oggetto delle due fattispecie, occorre confrontarsi con il nuovo rituale, guarnito delle garanzie ritenute idonee a tutelare le parti, che il legislatore ha introdotto in sede tributaria per assumere in giudizio le dichiarazioni di terzi. Ove si ammettesse l'accesso attraverso la porta sul retro di quelle medesime dichiarazioni di scienza nelle forme dell'argomento di prova, in luogo della testimonianza scritta, si formerebbe una prova acquisita abusivamente, aggirando un'esplicita previsione di legge. Preme evidenziare che, tenuto conto che rimane indubbia la facoltà per l'amministrazione di rettificare il reddito sulla base delle informazioni comunque in proprio possesso, non ci è possibile parlare di prova illecita in senso stretto²⁸⁴. Parrebbe essere più corretto, invece, parlare di prova viziata. E infatti, la giurisprudenza, quando si confronta con prove irrualmente acquisite, vi si pronuncia, di solito, in termini di nullità o annullamento degli atti a esse sequenzialmente connessi, che deve essere fatto valere prima del successivo atto difensivo²⁸⁵.

Se è vero che tali conclusioni vengono, generalmente, applicate alle prove vere e proprie, non v'è motivo per non estenderle anche agli argomenti di prova, che pure influenzano il giudice nel pronunciarsi. Proprio poiché la testimonianza scritta è una dichiarazione scritta di terzo, munita di garanzie a tutela degli interessi delle parti, l'eventuale permanenza di una qualche efficacia probatoria di dichiarazioni acquisite in violazione al nuovo procedimento, costituirebbe un espediente utile ad aggirare non solo la delibazione di necessità del giudice, che il legislatore ha ritenuto necessario requisito della testimonianza, ma, soprattutto, il controinterrogatorio. Come si è avuto modo di evidenziare, valide ragioni hanno indotto la dottrina ad ipotizzare che il caso Jussila, e la valorizzazione del contraddittorio, hanno costituito spinte dirimenti per l'introduzione della prova testimoniale. È la *ratio* stessa della norma, e dunque l'importanza del contraddittorio, a suggerire l'ipotesi proposta²⁸⁶.

²⁸⁴ Ad esempio, evidenziando che l'illecito rimarrebbe del tutto estraneo al processo, poiché si formerebbe in una fase pre-processuale, G. F. RICCI, *“Le prove illecite nel processo civile”*, in Riv. Trim. Dir. Proc. 1987, Civ., Vol. 1, pp. 70 ss.;

²⁸⁵ Per esempio, analogamente a quanto, per quanto riguarda la testimonianza prestata dall'incapace a testimoniare si veda Cass. n. 8358/2007, n. 641/2007, n. 19942/2008; ma anche per quanto attiene all'invalidità della ctu laddove il consulente tecnico di parte non sia stato ritualmente informato del luogo e dell'ora dell'esperimento, vedi Cass. n. 18598/2008, n. 4271/2004. In dottrina, quanto agli autori classici, E. ALLORIO, *“Efficacia di prove ammesse ed esperite in contrasto con la legge?”*, in Giur. It., 1960, Parte I, pp. 867 ss.

²⁸⁶ Del medesimo avviso, A. RUSSO, *“Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile”*, in Il fisco, 2023, Vol. 5, pp. 451 ss.; Quanto al rito civile, A. FAROLFI, *“Dichiarazioni scritte di terzi e mancata riproposizione delle istanze istruttorie nella precisazione delle conclusioni”*, in ilprocessocivile.it del 15/01/2018; A. GRAZIOSI, *“Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile”*, in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 2011, Vol. 3, pp. 693 ss.

Ciò posto, – lo si è detto sin dal principio – e al di là del modesto, ma risoluto, convincimento della bontà giuridica di quanto fin d’ora detto, è troppo presto per trarre conclusioni. Nella giurisprudenza di Cassazione, per quanto non certo pacifica, si può identificare un pasciuto filone di decisioni con cui si è continuato ad attribuire rilievo indiziario agli scritti di terzi, nonostante l’art. 257-bis c.p.c.²⁸⁷.

È ragionevole aspettarsi che, nella prassi giudiziaria, sia cambiato tutto perché non cambi nulla. Comunque, a voler vedere le cose nell’ottica ritenuta più convincente, ben venga la nuova testimonianza scritta, nella misura in cui, attribuendo veste formali alle dichiarazioni di scienza dei terzi informati, stabilisce forme di assunzione identiche per entrambe le parti, facendo venir meno una storica asimmetria.

Tale prospettiva diviene meno entusiasmante se si va oltre l’analisi strettamente processuale, e si analizza il rapporto giuridico sostanziale tra contribuente e amministrazione. In questa seconda prospettiva si ha la netta impressione che la scelta che il regime probatorio attribuito a documenti scritti, prima nelle forme delle dichiarazioni, e poi in quella della testimonianza, sia, e lo sia sempre stata, a vantaggio della parte pubblica²⁸⁸. Infatti, l’Ufficio detiene poteri d’indagine del tutto sconosciuti al contribuente; per tali motivi, è assai più agevole per il primo che per il secondo identificare e raccogliere deposizioni testimoniali. Inoltre, il contribuente, più realisticamente, dovrà invece difendersi dalla prova testimoniale indicata dalla controparte. La testimonianza scritta, però, offre un contraddittorio depotenziato, nella misura in cui il controinterrogatorio si svolge in forma scritta, e si impedisce alla parte interessata di evidenziare incoerenze e incertezze che traspaiono dalla deposizione orale.

4. Diritto al silenzio e preclusioni probatorie

4.1 Le recenti evoluzioni del diritto al silenzio nella giurisprudenza sovranazionale

²⁸⁷ Per esempio, Cass. n. 15169/2010; Più di recente, Cass. n. 30496/2022, n. 6732/2023, con cui si è affermato che la testimonianza acquisita in sede penale vale come argomento di prova in sede tributaria.

²⁸⁸ Che il regime di ammissibilità delle dichiarazioni scritte fosse a vantaggio dell’amministrazione, lo afferma citato F. GALLO, “Verso un “giusto processo” tributario”, in *Rass. Trib.* 2003, Vol. 1, pp. 11 ss. Sul fatto che il nuovo sistema, nel rafforzare l’efficacia di dette dichiarazioni, potenzia i poteri dell’ente impositori, P. FORMICA e C GUARNACCIA, “*Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare*”, in *Il fisco*, 2022, Vol. 41 pp. 3913 ss.

Due norme di diritto sostanziale impongono di superare il tema della riforma, per indagarne le ricadute processuali; ci si riferisce al quarto periodo del comma 8-ter dell'art. 32, d.p.R. 600/1973, e della regola speculare in materia di IVA, contenuta nel quarto periodo del comma 7-bis dell'art. 51, d.p.R. 633/72.

Ai sensi dei citati commi, il rifiuto del contribuente a fronte del conforme invito dell'amministrazione finanziaria a esibire o trasmettere documenti, bilanci, rendiconti, libri o registri, comporta che tali elementi non potranno essere presi in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, salvo che egli non dimostri che il mancato adempimento sia dovuto a fatto a lui non imputabile.

Trattasi d'una norma tirannica, la cui tenuta nello Stato di diritto è ormai quanto meno incrinata. Essa infatti rappresenta una conseguenza para-sanzionatoria, che punisce il silenzio del contribuente con una grave menomazione del diritto di difesa²⁸⁹, impedendo sia al giudice che all'ente impositore di considerare elementi dirimenti per il solo fatto di non essere forniti tempestivamente, dando luogo, in tale modo, a un ingiustificato vantaggio a favore della parte pubblica, sul piano probatorio.

In un primo momento, la dottrina italiana aveva ricostruito i profili di illegittimità di tale norma inquadrandola nella violazione del diritto al silenzio.

Nemo tenetur se detegere, dicevano i latini, per indicare il diritto di ciascuno di non affermare la propria responsabilità. E in effetti, il diritto della CEDU è ricco di sentenze che affermano il diritto del privato a resistere, nell'ambito dei procedimenti penali e amministrativi, alle richieste dell'ente pubblico di fornire deposizioni, documenti, e informazioni che potranno essere in seguito utilizzate per irrogare sanzioni a carattere punitivo o repressivo²⁹⁰.

Vale la pena ribadire che, nonostante l'articolo 6 CEDU si riferisca ai giudizi penali, i giudici di Strasburgo hanno storicamente interpretato in senso estintivo la norma in esso contenuto, rendendola da una parte una clausola generale ed elastica, e d'altro canto espandendone negli effetti al di là dei confini della responsabilità penale. Costituisce ormai diritto acquisito che se l'applicazione della Convenzione fosse subordinata al lessico domestico adottato dagli Stati membri, ne sarebbe pregiudicata l'effettività della

²⁸⁹ Ex multis, vedi A. VIGNOLI, "Possibilità di produrre documenti per la prima volta in grado di appello e decadenze connesse alla mancata collaborazione del contribuente nel procedimento istruttorio", in *Dialoghi dir. trib.* 2003 Vol. 2, pp. 202 ss., quanto alla natura sanzionatoria della preclusione probatoria in esame.

²⁹⁰ Ex multis, Corte EDU n. 50541/2008, "*Ibrahim e altri v. Regno Unito*"; Corte EDU n. 11663/04, "*Chambaz v. Svizzera*"; Corte EDU n. 31827/96 "*J.B. v. Svizzera*"; nel processo penale, Corte EDU n. n. 10828/84, "*Funke v Francia*"; Corte EDU n. n. 19187/91, "*Saunders v. Regno Unito*".

tutela garantita agli individui. La natura penale dei fatti oggetto di giudizio deve pertanto essere commisurata a parametri sostanziali, e soppesata sull'effettiva punitività della sanzione²⁹¹.

I giudici EDU hanno ampliato tale orientamento²⁹², affermando che il canone dell'equo processo trova applicazione anche laddove oggetto di giudizio non sia l'irrogazione di sanzioni penali. E infatti, ogni qual volta in cui il medesimo individuo sia sottoposto a una pluralità di procedimenti tra essi paralleli, di cui solo alcuni rientrano pienamente nell'alveo dell'art. 6 CEDU, mentre altri, pur collocandosene al di fuori, possono costituire le premesse per irrogare una sanzione penale – ed è sicuramente il caso del diritto tributario, sicché l'accertamento fiscale può fornire la prova di colpevolezza nel giudizio penale collegato all'imposta non versata –, il paradigma dell'equo processo si applica per ogni procedimento.

Ammessa, in questi limiti, la competenza del diritto della CEDU nel processo tributario, il diritto al silenzio costituisce elemento indefettibile dell'equo processo. Sulle basi della giurisprudenza di Strasburgo, si deduce che è incompatibile con la Convenzione Europea sui Diritti dell'Uomo qualsiasi norma che condizioni attraverso minacce e ritorsioni la decisione di collaborare, laddove tale condotta possa comportare un'autoincriminazione. L'ovvia conseguenza è che, fermo restando il diritto del contribuente a collaborare in buona fede con la pubblica amministrazione, e la legittimità delle eventuali conseguenze positive all'atteggiamento partecipativo, sono da ritenersi sicuramente illegittime le sanzioni dovute all'esercizio del diritto che si è descritto, il cui più rilevante esempio, secondo alcuni, è rappresentato dalla preclusione probatoria rispetto a documenti non esibiti²⁹⁴.

Nonostante quanto emerge in maniera evidente dalle osservazioni di cui sopra, le sentenze della Corte EDU non godono certo di un alto livello di effettività e autorevolezza, tanto che di recente la Cassazione, con sentenza 6786/2022, ne ha fornito un'interpretazione estremamente restrittiva. E infatti, come affermato dai giudici di legittimità, premesso che il diritto della CEDU, nel diritto tributario, è limitato all'ambito della stretta imposizione,

²⁹¹ Rilevano a tale scopo i c.d. “*Engel criteria*”, funzionali ad accertare la natura penale di sanzioni apparentemente civili, amministrative o tributarie. Tali criteri sono stati sviluppati nelle sentenze della Corte Edu n. 5100/71, n. 5101/71, n. 5102/71, n. 5354/72 e n. 5370/72, “*Engel e altri v. Olanda*”.

²⁹² In particolare nel caso “*Chambaz v Svizzera*”, citato in nota 290.

²⁹⁴ In quest'ordine di idee, e nella specifica convinzione dell'illegittimità dell'art 51, d.p.R. 633/1972, P. PIANTAVIGNA, “*il diritto del contribuente a non collaborare con l'autorità accertativa*”, in Riv. Dir. Fin., 2013, Vol. 4, pp. 73 ss. Si rimanda inoltre a M. ANTONINI e P. PIANTAVIGNA, “*Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria*”, in Corr. Trib., 2022, Vol. 6, pp. 554 ss. per ulteriori e più recenti approfondimenti.

occorre distinguere il destinatario della sanzione dal titolare del diritto al silenzio. Non costituiscono violazione del giusto processo quelle sanzioni, sia pecuniarie che non, le quali, pur conseguendo alla reticenza del privato a collaborare, sono irrogate a un soggetto diverso dal titolare del diritto al silenzio.

Nel caso di specie, l'ente impositore aveva basato la pretesa nei confronti d'una società "cartiera" sulla confessione stragiudiziale fornita dall'amministratore della diversa società beneficiaria delle fatture inesistenti. Nell'acquisire tale confessione, i pubblici agenti non avevano informato l'amministratore della facoltà di non rispondere, ragion per cui il ricorrente asseriva la nullità derivata dell'accertamento.

In questi termini, gli ermellini hanno accertato l'insussistenza della violazione dell'equo processo quanto alle dichiarazioni dell'amministratore, tenuto conto che gli effetti pregiudizievoli della confessione si riverberavano nei confronti di un soggetto del tutto distinto rispetto a quest'ultimo. L'approccio della Suprema Corte pare condivisibile. Il diritto al silenzio costituisce un diritto personale, strumentale a evitare che il privato sia condotto all'autoincriminazione. Non sembra concepibile che esso possa venire in rilievo quando a essere incriminato è un soggetto terzo, proprio perché viene meno la base giuridica che giustifica l'esistenza di una simile garanzia, ovvero il diritto a non autoincriminarsi.

In ogni caso, pur se restrittiva, la sentenza citata è in astratto aperta alla giurisprudenza di Strasburgo, costituendo un passo avanti verso una maggior tutela del contribuente.

Di maggior interesse, e dai sicuramente maggiori risvolti pragmatici, è invece una recente sentenza della CGUE, che ha autonomamente affrontato il tema del diritto al silenzio.

In particolare, il caso di specie riguardava un procedimento amministrativo con il quale la Consob aveva irrogato al ricorrente sanzioni amministrative per un valore complessivo di 350.000 €, contestando la violazione del precetto contenuto nel comma 1 dell'articolo 187-bis Testo Unico Finanziario ("TUF"), in materia di abuso di informazioni privilegiate. Dell'ammontare complessivo delle sanzioni pecuniarie, una somma pari a 50.000 € era imputata alla condotta reticente del sanzionato, a fronte delle domande poste dalla Consob durante un'audizione cui egli era stato convocato per fornire chiarimenti. Infatti, ai sensi del comma 1, articolo 187-quinquiesdecies TUF, l'autorità di controllo della borsa è titolare del potere di irrogare sanzioni in ragione di condotte non collaborative e che non favoriscono l'accertamento degli illeciti.

La decisione della Consob fu dapprima impugnata davanti alla corte d'appello di Roma, che rigettò la domanda, e, successivamente, oggetto di ricorso in Cassazione. Oggetto

essenziale del giudizio di legittimità era l'accertamento dell'asserita violazione del principio del giusto processo codificato dall'articolo 6 CEDU, nonché degli articoli 3, 24, 111 e 117 Cost, rispetto alla sanzione amministrativa causata dalla mancata collaborazione del privato con la pubblica amministrazione.

I giudici di legittimità, dichiarando fondati e non manifestamente inammissibili i dubbi di legittimità evidenziati dal ricorrente, e riconoscendo che la controversia presentava profili di doppia pregiudizialità, ossia di incompatibilità sia col diritto costituzionale che con quello europeo, invocarono il principio di diritto stabilito nella sentenza della Consulta n. 269/2017, dando prevalenza alla pregiudiziale costituzionale. Fu pertanto attivato un incidente di costituzionalità, cui seguì un'ulteriore remissione, da parte dei giudizi costituzionali, alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Il giudice unionale si è pronunciato, dando seguito al menzionato rinvio pregiudiziale, con sentenza n. C-481/19. Il quesito di diritto di cui è stata investita la Corte verteva sull'interpretazione degli articoli 14, paragrafo 3, direttiva n. 2003/6/CE e 30, paragrafo 1, regolamento (UE) n. 596/2014, alla luce degli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ("*CDFUE*").

Ai sensi dei citati articoli, gli stati membri sono tenuti ad assicurare che possano essere adottate adeguate misure o sanzioni amministrative nei confronti di quei soggetti che pongano in essere condotte qualificate, rispettivamente, come abusi di mercato o abusi di informazioni privilegiate. Quanto all'Italia, l'esercizio di siffatte prerogative è garantito dall'ampio spettro, di poteri riconosciuti alla Consob e alla Banca d'Italia, e contenuti in buona parte nel TUF, di cui quelli afferenti all'articolo 187-quinquiesdecies TUF costituiscono un esempio.

Alla luce del descritto quadro normativo, motivo di ricorso era l'accertamento della corretta interpretazione del diritto unionale, e in particolare se, tra gli obblighi degli stati membri, vi fosse anche quello di irrogare sanzioni all'individuo che, durante il procedimento, non abbia favorito la pubblica autorità, tramite l'adempimento delle richieste ricevute.

Il parametro di riferimento adottato dalla Corte di Giustizia per dirimere la controversia è stato rappresentato dagli articoli 47 e 48 della Carta di Nizza, che regolano il giusto processo nel primo caso, e il diritto di difesa e la presunzione di innocenza nel secondo. Tanto detto, è vitale constatare che l'alterità tra gli articoli 47 e 48 della CDFUE e l'articolo 6 CEDU è meramente apparente. Infatti, nonostante l'indubbia circostanza tale per cui la Carta Europea dei Diritti dell'Uomo non ha cittadinanza nel diritto dell'Unione,

dal momento che l'Unione stessa non è firmataria della relativa Convenzione, l'articolo 6 del Trattato sull'Unione Europea ("TUE") stabilisce che l'Unione Europea riconosce i diritti contenuti nella CEDU, e che inoltre i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione costituiscono parte integrante del diritto UE, nella guisa di principi generali. Peraltro, e in termini ancora più rilevanti, il comma tre dell'art. 52 CDFUE stabilisce che ove la Carta dell'Unione introduca diritti corrispondenti a quelli già garantiti dalla CEDU, il significato e la portata dei primi corrisponde a quello dei secondi. Con particolare riferimento all'articolo 6 CEDU, il giudice di Lussemburgo, al punto 37 della sentenza in commento, ha inoppugnabilmente affermato la perfetta coincidenza tra gli articoli 47 e 48 della Carta di Nizza rispetto al loro omologo CEDU, così come interpretato e applicato dalla Corte EDU²⁹⁵.

In scorta della ben nota giurisprudenza della CEDU, che la CGUE ribadisce e fa propria, e riconoscendo che il tacito principio del diritto al silenzio a vantaggio del soggetto sottoposto a procedure di accertamento di responsabilità costituisce una componente indefettibile del giusto processo, la sentenza in commento ha stabilito che il diritto dell'Unione non obbliga in alcun modo gli Stati membri a sanzionare la condotta non collaborativa dei destinatari dei procedimenti amministrativi in materia di abusi di mercato e abusi di informazioni privilegiate.

Particolarmente rilevanti sono i punti 40 e 41 della sentenza, in seno ai quali da una parte il giudice unionale ha affermato che il diritto al silenzio va inteso in senso estensivo, sicché esso abbraccia non solo gli istituti della testimonianza e della confessione, ma anche qualsiasi altra dichiarazione che abbia a oggetto atti o fatti che possano essere utilizzati dall'accusa per provare la responsabilità penale di colui che li abbia dichiarati; dall'altra, il diritto al silenzio non rappresenta un valore assoluto e incompressibile, idoneo a giustificare e proteggere l'individuo anche a fronte di condotte ostruzionistiche, o con natura meramente dilatoria, quali ad esempio la mancata partecipazione ad audizioni previste dall'autorità amministrativa.

Alla luce della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 84/2021, ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'articolo 187-quinquiesdecies TUF, nella parte in cui consentiva alla Consob e alla Banca d'Italia di sanzionare l'individuo per la mancata collaborazione nell'accertamento dell'illecito, poiché confliggente col diritto primario dell'Unione. Peraltro, la Consulta ha

²⁹⁵ Tesi peraltro ben radicata nella giurisprudenza della CGUE, si veda ex multis anche CGUE n. C-537/16, "*Garlsson Real Estate SA*", CGUE n. C-596/16 e n. C-597/16.

esplicitamente chiarito, forse superflualmente, che tale decisione si incentra esclusivamente sull'articolo dichiarato incostituzionale, lasciando pertanto aperta l'ipotesi che altre fattispecie possano essere altrettanto incompatibili col diritto al silenzio declinato dal diritto sovranazionale.

4.2 Prospettive interne del diritto sovranazionale

Inquadrato il lungo tran-tran che ha coinvolto la Corte di Cassazione, la Corte Costituzionale, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea e la Corte EDU, è giunto il momento di tirare le somme, e ipotizzare che risvolti tale giurisprudenza, esplicitamente riferita alle sole procedure amministrative, possa avere sul diritto tributario domestico.

La dottrina maggioritaria italiana ha accolto la sentenza C-481/19 con fervente animosità; tuttavia, come sovente è già stato evidenziato nel corso del presente documento, l'incandescente accoglienza dei tecnici di settore nelle riviste professionali difficilmente è apprezzabile nelle sfumature più radicali.

Così, ad esempio, si è parlato di "*vis expansiva*" del diritto al silenzio nei procedimenti tributari²⁹⁶. Trattasi d'una espansione, peraltro, non già commisurata alle procedure amministrative, bensì alle imposte dirette, rispetto alle procedure di accertamento in materia di imposte armonizzate, di cui si da già per scontata l'operatività del diritto al silenzio. Si afferma l'operatività del diritto al silenzio ogni qual volta venga in rilievo una sanzione connessa alla mancata risposta alle richieste di collaborazione dell'ufficio, in quanto idonee a pregiudicare il diritto di difesa del contribuente.

Più in generale, a parere della dottrina, ogni reticenza a collaborare volta a evitare l'applicazione di sanzioni penali o amministrative, o comunque "effetti sfavorevoli" nei propri confronti è da ritenersi legittima, come declinazione del diritto al silenzio²⁹⁷. Con specifico riferimento alle preclusioni probatorie ex art. 32 d.p.R. 600/1973, e riconoscendo che costituiscono anch'esse precipitato costituzionale degli articoli 53 e 97 Cost., si è comunque affermato che, ormai, l'amministrazione finanziaria è autonomamente in grado di reperire i documenti necessari all'accertamento d'imposta,

²⁹⁶ In particolare, E. A. SEPE, "*Per la Corte UE non è sanzionabile il rifiuto di collaborazione con l'Ufficio*", in *Il fisco*, 2021, Vol. 10, pp. 907 ss.

²⁹⁷ In particolare, A. LOVISOLO, "*Il "diritto al silenzio", riconosciuto in sede comunitaria, e i suoi effetti in materia tributaria nazionale, con particolare riferimento alla preclusione di una successiva produzione documentale*", in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, Vol. 3, pp. 825 ss.

senza farne richiesta al contribuente. Il bilanciamento tra i due interessi contrapposti, cioè il diritto di difesa da una parte, e la capacità contributiva e il buon andamento della pubblica amministrazione dall'altra, sarebbe già venuta in essere in *re ipsa*²⁹⁸.

Queste tesi, brevemente accennate, mi sembrano troppo entusiaste, e non tengono conto di due elementi fondamentali emersi dalla giurisprudenza.

Il primo elemento dirimente riguarda i confini del diritto al silenzio. Lo *ius tacendi*, sia nel diritto sovranazionale che in quello domestico²⁹⁹, nasce, in primo luogo, come corollario del diritto penale. Ammesso e non concesso che esso possa rimbombare sotto forma d'eco anche in altre branche del diritto, tale ipotesi è concepibile solo ove si adotti un approccio sostanzialistico delle fattispecie rilevanti, e si accerti la natura materialmente penale di sanzioni qualificate nel diritto domestico come amministrative o, eventualmente, tributarie.

In effetti, è fatto notorio che il diritto sovranazionale non è vincolato al linguaggio giuridico adottato dal legislatore nazionale. Per garantire effettività agli ordinamenti da essi rappresentati, la Corte EDU ha sviluppato i criteri Engel, il cui soddisfacimento consente di accertare la natura penale, mentre la CGUE si è munita di propri autonomi requisiti per valutare la medesima circostanza³⁰⁰.

I due modelli sono affini; con riferimento al diritto unionale, la natura penale d'una sanzione non qualificata come tale deve essere commisurata

- i) alla qualificazione domestica della fattispecie;
- ii) alla natura dell'illecito, e cioè dalla finalità perseguita;
- iii) al grado di severità cui il destinatario della sanzione rischia di incorrere;

Ne consegue che l'accertamento della natura penale della sanzione altrimenti qualificata non è tanto immediato come pare trasparire dalla citata dottrina in materia – e sicuramente non coincide con “*qualsiasi svantaggio*” che il contribuente cerchi di evitare non collaborando –.

A ben vedere, e fermo restando che la valutazione della norma interna alla stregua dei criteri poc'anzi indicati spetta, *prima facie*, al giudice domestico, la CGUE è

²⁹⁸ Vedi supra. In termini analoghi, ma visibilmente meno radicali, A. MARINELLO, “*Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e Corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*”, in Dir. Prat. Trib. Int., 2022, Vol. 2, pp. 629 ss. Quest'autore, apprezzabilmente, ha riconosciuto che la completa trasposizione dei principi fin d'ora affermati nel settore tributario non sarà né agevole né rapida, fermo restando la loro compatibilità coi principi fondamentali di settore.

²⁹⁹ In questo secondo caso, si rimanda a Corte Cost. n. 202/2004, 22/2004, 485/2002, 291/2002.

³⁰⁰ Essi sono stati adottati, ad esempio, nella sentenza C-489/10, “*Bonda*”, e, in parte reiterati, in C-617/10 “*Åkerberg Fransson*”.

particolarmente severa nel dare indicazioni in tal senso. Nella maggior parte dei casi in cui è stato necessario accertare la natura intrinseca d'una fattispecie punitiva, ci si riferiva comunque a sanzioni generalmente pecuniarie o a contenuto pecuniario, dall'elevato contenuto afflittivo³⁰¹.

Appare dunque chiaro che il diritto al silenzio possa essere applicato solamente ad alcuni fattispecie di diritto tributario, e cioè quelle involgenti sanzioni particolarmente gravi e afflittive. Sarebbe infatti inconcepibile un'estensione indiscriminata di tale principio a ogni conseguenza sfavorevole che il legislatore fa conseguire alla mancata collaborazione del contribuente.

Così, esaminando alcune delle ipotesi sanzionatorie che la citata dottrina ha sostenuto essere divenute illegittime alla luce della giurisprudenza UE, la sanzione ad esempio prevista dall'articolo 11, d.lgs. n. 471/1997, dal valore compreso tra 250 e 2.000 €, e irrogata in seguito ad alcune ipotesi di inottemperanza del contribuente a fronte di richieste dall'amministrazione finanziaria in materia di accertamento IVA, non sembra poter in alcun modo essere qualificata come sostanzialmente penale. Lo scarsissimo contenuto afflittivo di una sanzione dal valore così tanto basso rispetto ad altre ipotesi sanzionatorie, tanto da pregiudicarne sia l'efficacia repressiva che l'intrinseca gravità, non pare giustificare la qualifica penalistica, e la conseguente applicazione del diritto al silenzio. Peraltro, con riferimento a sanzioni così insignificanti, vale la pena ricordare un'altra decisione della Corte di Giustizia, ovvero la causa C-384/2017, "*Link Logistic*". Tale controversia riguardava una sanzione, irrogata nella misura di 532 €, per il mancato pagamento di un pedaggio autostradale. Quesito di diritto era se tale decisione fosse compatibile con il diritto unionale, nella misura in cui era incompatibile col principio di proporzionalità fissato dall'articolo 9-bis della direttiva n. CE/1999/62. Il giudice del Lussemburgo, fermo restando che il principio di proporzionalità è direttamente applicabile nei sistemi domestici, ha affermato che la valutazione della proporzionalità della sanzione è rimessa ad ampia discrezionalità del legislatore.

³⁰¹ Ad esempio, nella sentenza C-537/16, "*Garlsson Real Estate SA*", ci si interrogava sulla natura di una sanzione amministrativa che poteva essere di dieci volte maggiore rispetto ai profitti indebitamente conseguiti; Nella sentenza C-617/10, "*Åkerberg Fransson*", oggetto della controversia, in materia di *ne bis in idem*, era una sanzione tributaria pari al 40% dell'IVA non dichiarata; Nella stessa sentenza ora in commento, la C-481/19, riguardava una sanzione elevabile fino al doppio dell'ammontare dell'indebito vantaggio ottenuto.

Ne consegue che neanche è venuto in dubbio che quella sanzione, di valore non dissimile da quella prevista dalla norma in commento, potesse avere contenuto penale; addirittura, essa non violava neanche il principio di proporzionalità.

Pare opportuno escludere che sanzioni bagatellari siano in grado di recepire il diritto al silenzio. Occorre dunque spostare l'attenzione sulle norme da cui è sorta la presente analisi, ossia il comma 8-ter dell'art. 32, d.p.R. 600/1973, e della regola speculare in materia di IVA, contenuta nel quarto periodo del comma 7-bis dell'art. 51, d.p.R. 633/72. In questa ipotesi mi sembra essere assai coraggioso ammettere la natura sostanzialmente penale della fattispecie. La stessa gravità della preclusione probatoria è relativa al procedimento stesso, sicché ben potrebbe il contribuente fornire prova dell'impossibilità originaria a esibire i dati richiesti, o fornire prova diversa per contestare la pretesa impositiva. Peraltro, come affermato anche nella stessa dottrina convinta della vasta efficacia del diritto al silenzio nel diritto tributario³⁰², la preclusione in esame, più che funzione repressiva, sembrerebbe avere una natura acceleratoria del procedimento, e sarebbe quindi funzionale a garantire l'efficienza e il buon andamento della p.a. ai sensi dell'articolo 97 Cost.

Inoltre, mi sembra che la sanzione in commento non vada già a pregiudicare un bene della vita sostanziale, bensì un diritto strumentale, quello di difesa, tale da non compromettere l'effettivo interesse del privato. In definitiva, escludo che l'inammissibilità probatoria di documenti non esibiti in seguito alle richieste dell'ente impositore possano essere qualificati come sanzione sostanzialmente penale, cui possa applicarsi il diritto al silenzio, come interpretato dalla CGUE.

A questi argomenti, occorre aggiungersene un altro di carattere sistematico.

Il diritto al silenzio altro non è che una parte di quel fascio di diritti che nel complesso danno vita al diritto di difesa. È inoltre giocoforza ritenere che il diritto di difesa in tanto esiste, in quanto esiste un'offesa da cui il privato deve ripararsi. Questa, del resto, è la *ratio* palese e mai negata di tale principio: avere il diritto di tutelarsi davanti all'invettiva della pubblica autorità procedente, così da poter neutralizzare in radice il rischio di mettere al corrente il pubblico potere di atti antiggiuridici, estrapolati con minacce o condizionamenti.

Così, si evince agevolmente che *condicio sine qua non* affinché la condotta non collaborativa del contribuente sia tutelata dal superiore diritto di difesa è che essa

³⁰² E in particolare A. Lovisolo in op. cit.

consegua o si incardini nell'ambito di un procedimento amministrativo avviato dalla pubblica autorità³⁰³.

Il diritto al silenzio non può e non deve mettere in discussione il principio di buona fede e leale collaborazione, tra l'altro codificato nell'articolo 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente.

Il diritto tributario si connota, infatti, per una ricca trama di doveri solidaristici che sorgono in capo al contribuente, tenuto ex art. 53 Cost. a partecipare alla pubblica spesa. Non potrà certo essere invocato il *nemo tenetur se detegere* per quelle sanzioni che conseguono sì a una condotta omissiva, ma pertinente a obblighi solidaristici dell'individuo, del tutto liberi da indagini ed esercizio di poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria, da cui il contribuente ha interesse a difendersi.

Certo non potrà essere in scorta della giurisprudenza fin d'ora esaminata che potranno essere ritenute illegittime sanzioni collegate all'omessa dichiarazione dei redditi imponibili, proprio perché difetta l'offesa su cui si instaura il diritto di difesa.

Tanto detto, pur certo della necessità, ora soddisfatta, di raddrizzare il tiro della dottrina maggioritaria, che mi pare abbia accolto in maniera troppo espansiva la giurisprudenza UE sul diritto al silenzio, se si ammette l'esistenza delle sanzioni improprie, non mi pare possa essere negato che qualche riflesso nella materia tributaria essa lo abbia.

In primo luogo, e con riferimento alla giurisprudenza minoritaria che ha evidenziato come il diritto al silenzio possa esistere solo come reazione all'accertamento dell'Ufficio³⁰⁴, non vedo come possa, astrattamente, distinguersi tra atti di "controllo" e atti di "indagine".

Secondo la citata e minoritaria dottrina, lo *ius tacendi* potrebbe essere invocato solo a fronte di quelle richieste con natura inquisitoria che mirano ad acquisire informazioni che potrebbero essere assunte solo attraverso "l'interrogatorio" del contribuente. In questo quadro rientrano per esempio le richieste avanzate a fronte dei poteri ispettivi riconosciuti alla polizia finanziaria.

Se ne distinguono altre tipologie di richieste, che costituiscono estrinsecazione delle prerogative di controllo della condotta del contribuente da parte della pubblica autorità,

³⁰³ Sul punto, A. MARCHESELLI, "Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti Internazionali", in Riv. Telem. Dir. Trib., 2021, pp. 128 ss. Ma anche A. GIOVANNINI, "Note sul diritto al silenzio in diritto tributario", in giustiziainsieme.it del 02/03/2023.

³⁰⁴ In particolare, A. Giovannini in op. cit.

in cui gli obblighi del privato sono costruiti come funzioni strumentali dell'attività di controllo, e a lui rimessi in scorta del vincolo solidaristico.

Questa distinzione, sicuramente sconosciuta al legislatore, mi pare forzata e artificiosa.

In primo luogo, entrambi i poteri, asseritamente distinti tra poteri di "controllo" e di "indagine", sono regolati dal medesimo articolo, il 32 del d.p.R. 633/1972, che non ne suggerisce né implica alcuna distinzione.

In secondo luogo, si presume, tra le due tipologie di prerogativa, una funzione teleologicamente diversa, che però non trova alcun conforto nel dato pragmatico. La categoria di documenti la cui richiesta, sempre a dire della dottrina in commento, rappresenterebbe un mero esercizio di poteri di controllo, è aperta e atipica. Qualsiasi documento può essere richiesto al privato, e a prescindere dalla natura del documento richiesto, la denegata esibizione ne preclude l'ingresso in giudizio.

Proprio poiché la categoria di documenti che può essere richiesta è atipica, non è detto che il privato li posseda, e a maggior ragione ancora meno è possibile che l'amministrazione finanziaria sia a conoscenza della loro esistenza, o possa reperirli altrove. Chi, se non l'amministratore della società, potrebbe consegnare all'ente impositore i brogliacci, o i quaderni, o ancora qualsiasi documento, per quanto informale e atecnico esso sia, il cui contenuto potrebbe comunque favorire l'accertamento?

Non è quindi vero che le presunte funzioni di controllo si pongono al di fuori dell'attività d'indagine, perché non è vero che rispondono a obblighi solidaristici, a fronte del cui inadempimento l'amministrazione finanziaria potrebbe comunque recuperarli da sé.

Pare innegabile la funzione euristica tanto delle attività inquisitorie in senso stretto, quanto delle richieste documentali.

A ciò si aggiunge che, se è vero che la scriminante tra poteri di controllo e poteri di indagine si innesta sull'autonoma capacità dell'ente impositore di recuperare da sé i documenti richiesti, anche senza l'aiuto del contribuente, esercitando i poteri di ispezione, indagine e sequestro, come sarebbe possibile che nella fase "solidaristica" il contribuente sia posto in una posizione più svantaggiosa che nella successiva ed eventuale fase "autoritativa", durante la quale può rifiutarsi di collaborare uscendo indenne pur se reticente?

Infine, uguale è il risultato di entrambe le attività, cioè rettificare il reddito del contribuente alla luce delle informazioni raccolte.

A tutti o nessuno; non mi pare sostenibile la tesi per cui solo ad alcuni dei poteri involgenti l'attività del privato, nel corso del procedimento, possa applicarsi il diritto al silenzio.

In ogni caso, rimango convinto che il *nemo tenetur se detegere* ben possa estendersi anche a quelle fattispecie sanzionatorie prive della sostanza penalistica.

Non mancano nel diritto tributario sanzioni particolarmente afflittive; ai sensi dell'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 il superamento di una soglia di redditi non dichiarati comporta la configurazione di un reato, ed è comunque prevista, ai sensi dell'art. 1, d.lgs. 471/1997, l'irrogazione di una sanzione amministrativa che va dal novanta al centottanta per cento della somma sottratta al fisco.

Posta la pacifica operatività del diritto al silenzio di matrice unionale, rispetto a sanzioni sostanzialmente penali, non mi par dubbio che già esistano, nel diritto vigente, situazioni in cui il contribuente sia tutelato da possibili ritorsioni per prevenire l'autoincriminazione. Se tali circostanze sono delimitate dalla natura penale della sanzione, resta pur vero che il procedimento d'accertamento tributario è unico per ogni fattispecie. Ritengo rilevi, in tal senso, l'articolo 3 della Costituzione, in luogo dei principi sovranazionali. E infatti, non pare ragionevole che, nel corso di un singolo procedimento, alcuni aspetti dell'indagine siano trattati in maniera maggiormente rigorosa e garantistica rispetto ad altri.

Se così non fosse, andrebbe maturandosi un paradosso; il grande evasore che rischia il procedimento penale per il reddito sottratto ad imposizione, godrebbe della tutela riconosciutagli dalla giurisprudenza della CGUE che fa da scudo rispetto alle sanzioni da inottemperanza, mentre il piccolo commerciante che non ha esibito, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, le fatture rilasciate, non solo non potrebbe farle valere sede procedimentale e contenziosa, ma si vedrebbe finanche irrogata una sanzione amministrativa.

La ricostruzione proposta muove dal convincimento – che mi pare pressoché unanime in dottrina – che, oltre alle sanzioni propriamente dette, esistano anche le sanzioni improprie. E infatti, ripercorrendo la giurisprudenza sovranazionale, a essere illegittime sono solo le sanzioni penali o para-penali, inflitte in seguito al silenzio dell'individuo sottoposto a indagine.

Per quanto, in ragione della natura del presente testo, ritengo fosse necessario assumere questa prospettiva, rappresenta mio personale convincimento che le sanzioni, nel diritto tributario, siano esclusivamente proprie, mentre le sanzioni improprie costituiscano

espedito accademico per categorizzare certe conseguenze sfavorevoli alla condotta delle parti, del tutto sconosciute a legislatore e giurisprudenza³⁰⁵.

Senza immergerci nel tema, dato che questo non è il luogo, e dovendoci accontentare di un breve riepilogo del *mare magnum* a cui ci avviciniamo, in breve, le sanzioni improprie, talvolta chiamate sanzioni atipiche³⁰⁶, si riferiscono a istituti che il legislatore collega a una condotta non conforme al precetto, in maniera più o meno indiretta.

Gli elementi distintivi delle sanzioni non sono agevolmente ricavabili. In dottrina³⁰⁷ si è ipotizzato che esse siano connotate da:

- i) La funzione afflittiva;
- ii) La funzione retributiva;
- iii) La funzione di prevenzione generale;
- iv) La funzione di prevenzione speciale.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, di particolare importanza sono le sentenze della CEDU³⁰⁸, secondo cui gli elementi fondamentali delle sanzioni sono la reazione all'illecito e la funzione afflittiva.

Pertanto, pur se l'enucleazione degli elementi costitutivi delle sanzioni debba essere presa *cum grano salis*, poiché non v'è alcuna definizione di diritto positivo cui affidarsi, mi pare che tutte le più autorevoli fonti convergano sull'afflittività dell'istituto come discriminante della materia.

Se ne deduce, quindi, che la pena afflittiva d'una reazione sfavorevole a una condotta illecita, a prescindere dalla qualifica formale, debba essere considerata una sanzione, e come tale trattata. O, almeno, ciò secondo la dottrina.

In realtà, la Corte Costituzionale non ha mai riconosciuto l'esistenza delle sanzioni improprie. Nella maggior parte delle sentenze sul tema, quando la consulta è stata chiamata a decidere in merito alla compatibilità costituzionali di istituti del tipo descritto³⁰⁹, essa ha sempre definito la condotta non conforme tenuta dal presunto sanzionato un onere inadempito; le conseguenze all'inadempimento sono invece state dette "preclusioni" o "ostacoli" al raggiungimento della tutela.

³⁰⁵ A titolo esemplificativo, si veda L. DEL FEDERICO, "Sanzioni improprie e imposizione tributaria", in "Le sanzioni amministrative nel diritto tributario", 1993, pp. 268 ss., e gli ampi riferimenti accademici ivi citati.

³⁰⁶ In particolare da A. BERLIRI, "Le leggi del registro", Milano, 1952, p. 394.

³⁰⁷ Ancora, L. DEL FEDERICO, "Le sanzioni", Padova, 2008, pp. 23 ss., 147 ss., 167 ss.

³⁰⁸ CEDU n. 8544/1979 "Ozturk v. Germania", in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, pp. 894 ss.; CEDU n. 7511/1976, 7743/1976, "Campbell e Fell v. Regno Unito"; CEDU n. 9912/82, "Lutz v. Germania".

³⁰⁹ Per esempio, Corte Cost. n. 121/1981 e n. 333/2001.

E, ritengo, che tale esegesi sia indiscutibile. Le preclusioni probatorie di nostro interesse, infatti, non hanno nulla a che fare con le sanzioni, poiché l'afflittività è del tutto sconosciuta alla loro natura. Parrebbe più corretto ricondurre il regime delle preclusioni ai canoni di certezza del diritto e buon andamento della pubblica amministrazione, ovvero come strumenti per velocizzare la scansione dei momenti procedurali e processuali. In altre parole, se pure le sanzioni improprie possano esistere in altri ordinamenti, in quello tributario esse non hanno cittadinanza, data la natura prevalentemente acceleratoria, e non punitiva, che si riscontra nelle preclusioni probatorie disseminate nell'ordinamento.

Tutto questo considerato, il diritto al silenzio, se si accoglie la seconda tesi ora esposta, non trova pressoché alcuno spazio nel diritto tributario, e di certo non potrà applicarsi alle preclusioni probatorie che si formano rispetto a documenti richiesti e non esibiti durante gli accertamenti fiscali.

Il tema, in ogni caso, secondo parte della dottrina, è stato parzialmente superato.

La CGUE, pronunciata con la recente decisione n. C-664/21, non parrebbe lasciar dubbi sull'incompatibilità col diritto unionale dell'articolo 51, d.lgs. 633/1972, nella parte in cui stabilisce l'inutilizzabilità in sede procedimentale e contenziosa delle informazioni non fornite dal contribuente all'amministrazione finanziaria, ove questa avanzi conforme richiesta.

Il caso di specie, in realtà, concerneva l'articolo 140 dello *zakon o davčnem postopku*, ovvero la legge sul procedimento tributario della repubblica Slovenia. A mente di tale articolo, nell'ambito di procedure di accertamento IVA, entro dieci giorni dalla conclusione della verifica fiscale gli agenti verificatori notificano al contribuente un verbale, col quale si attesta la situazione di fatto come accertata all'esito della procedura. Entro 20 giorni dalla notifica del verbale, il contribuente può comunicare all'ente impositore ulteriori atti o fatti che richiede siano presi in considerazione per la decisione. Quegli atti o fatti che il contribuente non indica nel termine previsto non possono essere presi in considerazione in sede contenziosa o procedimentale, salvo che egli non dimostri l'esistenza di un giustificato motivo che gli ha impedito di invocarli o produrli a tempo debito.

Come osservato dal ricorrente, tale sistema, irto di preclusioni probatorie, determina la compressione del diritto alla detrazione dell'IVA, dal momento che laddove si limita la possibilità di dar prova in giudizio della legittimità della condotta, sorge il rischio di ostacolare anche la dimostrazione della fondatezza della detrazione.

Al punto 23 della sentenza, i giudici di Lussemburgo hanno evidenziato che il diritto alla detrazione dell'IVA, e quindi il rispetto del principio di neutralità, rappresenta elemento essenziale di tale imposta, che pertanto non tollera limitazioni se non in ipotesi eccezionali³¹⁰.

Sempre nella giurisprudenza della Corte, si riscontra inoltre che la detrazione dell'IVA versata dal soggetto passivo, proprio perché costitutiva della fattispecie stessa, è soggetta a obbligatoria detrazione ogni qual volta che si configurano i presupposti sostanziali, a nulla rilevando la violazione di taluni requisiti formali³¹¹.

Tenuto conto della incomprimibilità dei diritti di detrazione e di rimborso, la CGUE ha affermato che l'inammissibilità di ulteriori prove fornite tardivamente dal contribuente può essere giustificata solo in circostanze eccezionali, quali ad esempio l'assoluta assenza di giustificazioni oppure una perdita di gettito fiscale. D'altro canto, neppure sarebbe concepibile la facoltà di fornire prova contraria senza limiti temporali, poiché del tutto confliggente col principio di certezza del diritto.

Come si evince dal punto 37 della sentenza, la preclusione probatoria causata dalla tardiva produzione della prova è da ritenersi irragionevole, e quindi incompatibile col diritto dell'Unione, ove essa venga in essere in uno stadio ancora embrionale dell'accertamento, in cui ancora non sia venuta in essere la decisione dell'ente impositore.

In questi termini, e vista l'evidente affinità della norma Slovena dichiarata incompatibile con il diritto UE, e il domestico articolo 51, d.p.R. n. 600/1973, si è affermata l'illegittimità di quest'ultimo, nella parte in cui determina l'inammissibilità dei documenti non esibiti all'amministrazione finanziaria già durante il procedimento.

La tesi, sicuramente interessante, non convince del tutto.

In effetti, sussiste una fondamentale differenza tra la normativa slovena e l'omologa disciplina italiana, consistente nella circostanza che, mentre nel Paese Balcanico la preclusione probatoria si verifica per l'inerzia del contribuente autonomamente onerato di fornire i documenti che richiede siano considerati dalla pubblica autorità, nel diritto domestico, la preclusione in esame si verifica in ragione di una mancata collaborazione del contribuente.

Sussiste, quindi, un elemento che non può essere ignorato, rappresentato dall'azione positiva messa in atto dall'ente impositore, che si prodiga per recuperare la

³¹⁰ Principio già affermato anche nella sentenza n. C-371/19, .

³¹¹ Ex multis, vedi sentenze n. C-101/16, "*Paper Consult*", e n. C-562/17, "*Nestrade*".

documentazione necessaria – circostanza, peraltro, in parte tutelata dal diritto dell’unione, in quanto funzionale alla garanzia della certezza del diritto³¹² -.

Gli sforzi messi in atto dell’Ufficio per recuperare le informazioni prodromiche all’adozione dell’atto impositivo sono stati valorizzati in un’altra decisione della CGUE, la C-294/20, “*GE Auto Service Leasing GmbH*”.

Oggetto di tale causa riguardava la compatibilità della norma Spagnola per cui il riconoscimento del diritto al rimborso IVA è sottoposto alla condizione che il contribuente, in sede di istanza, consegni una copia delle fatture certificative delle operazioni per cui il rimborso è richiesto.

La Corte, al punto 61 della sentenza, ha affermato che rientra nelle prerogative degli Stati l’introduzione di condizioni da cui far dipendere il diritto al rimborso, in ragione del principio di certezza del diritto. L’elemento dirimente dell’ammissibilità di tali condizioni è la ragionevolezza delle stesse, nonché il rispetto del principio di equivalenza rispetto al diritto nazionale.

Pare comprendersi che la Corte, per esigenze di certezza del diritto, valorizzi il prodigarsi della pubblica autorità nazionale ad accertare il prima possibile la sussistenza del credito, a patto che la preclusione che consegue all’inottemperanza del privato di fronte alle richieste dell’amministrazione non renda “*impossibile o eccessivamente difficile esercitare il diritto al rimborso dell’IVA*”.

Se ne deduce, quindi, che la condotta attiva dello Stato, orientata alla garanzia di un procedimento rapido e certo, costituisca contrappeso rispetto allo speculare diritto alla prova di interesse al contribuente. È evidente, quindi, che il caso italiano non sia sovrapponibile perfettamente alla norma slovena dichiarata incompatibile col diritto UE, proprio perché involge l’elemento, altrove valorizzato, dell’intervento pubblico volto ad acquisire i documenti necessari all’accertamento.

In conclusione, e a mio parere, posto che la preclusione introdotta dall’articolo 51, d.p.R. n. 600/1972 costituisce una condizione all’accesso al rimborso e alla detrazione IVA, la sentenza C-664/21 non pare abbia detto nulla di più di quanto non ha già affermato il caso “*GE Auto Service Leasing GmbH*”; e infatti, valorizzando l’attiva ricerca dell’Ufficio di documenti necessari all’accertamento, si anticipa anche il termine ragionevole perché il contribuente inottemperante li fornisca tardivamente. Tale termine non può certamente coincidere con la conclusione della fase procedimentale e l’adozione della decisione, ma

³¹² Vedi giurisprudenza citata *supra*.

invece nel momento, empiricamente accertato, ed eventualmente antecedente, entro cui il privato sia stato messo nesso nelle condizioni di fornire la prova della fondatezza del credito in maniera agevole e comunque non impossibile.

Rimane certamente il fatto che la normativa Italiana è parzialmente incompatibile con il diritto dell'Unione, proprio per l'eccessiva e irragionevole preclusione probatoria, che non tiene conto in alcun modo della capacità del contribuente di fornire la prova del proprio credito.

Pur se tale decisione, per motivi istituzionali, parrebbe riverberare nel solo ambito di competenza diretta dell'Unione Europea, ovvero quello delle imposte armonizzate, le medesime argomentazioni della corte possono agevolmente essere richiamate anche rispetto al diritto domestico. Infatti, così come la certezza del diritto viene richiamata dalla corte UE come principio giuridico da bilanciare con il principio di neutralità IVA, anche le imposte dirette sono regolate da principi costituzionali che non possono essere soppressi in ragione della certezza del diritto.

Trattasi, in particolare, del principio di capacità contributiva, che riesce particolarmente pregiudicato a valle della profonda compromissione del diritto di fornire prova contraria a cui va incontro il contribuente italiano.

Per tutte queste ragioni, tanto ci è dato concludere:

Gli articoli 32 e 51, rispettivamente, dei d.p.R. n. 600/1973 e n. 633/1972 sono norme tiranniche e asimmetriche, che favoriscono irragionevolmente l'amministrazione finanziaria nel fornire la prova della pretesa. Pur se esse appartengono al diritto sostanziale, e non processuale, e incidono, in primo luogo, sul procedimento, appare evidente la ricaduta processuale, giacché il documento inammissibile in sede procedimentale, non può essere considerato neanche in sede processuale.

La Corte di giustizia UE, quanto alla norma in materia di IVA, si è già evidentemente pronunciata, affermando che le preclusioni probatorie alla dimostrazione del diritto di rimborso – e le medesime osservazioni possono estendersi anche al diritto di detrazione, che ne rappresenta l'altra faccia della medaglia –, sono illegittime ogni volta in cui rendono eccessivamente difficile o impossibile dare prova del proprio credito. Proprio poiché la normativa italiana ignora del tutto tali circostanze, essa non può essere considerata legittima. Tale illegittimità, a mio sommo parere, ritengo possa estendersi anche all'omologa norma inerente all'accertamento delle imposte dirette, in ragione dell'esistenza di principi costituzionali che non possono essere del tutto sacrificati per la certezza del diritto.

4. LA TUTELA CAUTELARE

1. Inquadramento della disciplina

1.1 Evoluzione storica

in Italia, la tutela cautelare nasce canonicamente a inizio '900. Sembra non essere invecchiata l'ormai quasi secolare descrizione che ne diede Calamandrei nel 1936, quando affermò che i provvedimenti cautelari servissero a dare “*serietà*” alla funzione giurisdizionale, e cioè a garantirne l'effettività³¹³.

Tale circostanza si spiega in ragione del fatto che l'utilizzo della funzione giurisdizionale rappresenta la via concessa dall'ordinamento giuridico all'attore che ha ragione, al fine di perseguire ciò che gli spetta in termini di diritto sostanziale. Questa opzione diventa necessaria a causa del divieto di autotutela privata. Tuttavia, l'esercizio concreto della funzione giurisdizionale, ossia il processo, richiede un tempo di durata intrinseca e inevitabile. Di conseguenza, la necessità di affidarsi a esso a causa dell'assenza di autotutela privata può comportare, di per sé, un danno o una concausa di danno per l'attore che ha ragione a causa della prolungata durata temporale del processo. Affinché il divieto di autotutela privata, che impone l'obbligo di ricorrere alla funzione giurisdizionale per ottenere giustizia, sia adeguatamente compensato, è fondamentale che l'ordinamento offra un meccanismo di "contropartita" efficace per neutralizzare i pregiudizi (irreparabili o di grave entità) derivanti dalla durata del processo per l'attore. Tra le misure messe a disposizione dal nostro sistema giuridico per "neutralizzare specificamente un danno di tale natura", vi è la possibilità di ottenere tutela giurisdizionale cautelare³¹⁴.

Per molto tempo, la tutela cautelare è stata ritenuta estranea al diritto costituzionale, venendo ampiamente rimessa alla discrezionalità del legislatore. Il superamento di questo

³¹³ Vedi P. CALAMANDREI, “*Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*”, Padova, 1936, p. 143. Si veda anche R. CAPONI, “*Piero Calamandrei e la tutela cautelare*”, in Riv. Dir. Proc., 2012, Vol. 5, pp. 1250 ss. per una prospettiva diacronica dell'opera del Calamandrei sul tema.

³¹⁴ A. PROTO PISANI, “*Procedimenti cautelari*”, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, pp. 1 ss. Da tali osservazioni si deduce, inoltre, che la tutela cautelare non è l'unico mezzo per realizzare lo scopo di tutela ora descritto. Come osserva ancora l'insigne studioso, “*Ancora, poiché l'esigenza di evitare che la durata del processo torni a danno dell'attore che ha ragione non è altro che una species del più vasto genus costituito dalla esigenza della effettività della tutela giurisdizionale, è possibile che di fatto in concreto la prima esigenza possa essere realizzata da istituti (quali il pegno, l'ipoteca ecc.) genericamente posti a tutela*”, p. 2 op. cit. In termini, vedi anche R. ORIANI, “*Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*”, Napoli, 2006.

modello è attribuito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 284/1974³¹⁵. In quell'occasione, il giudice delle leggi fu chiamato a pronunciarsi su una norma, contenuta nell'art. n. 13 della L. n. 865/1971, che limitava l'esercizio del potere di sospensione cautelare dell'atto impugnato, nell'ambito delle controversie in materia di esproprio, ai soli casi di errori gravi ed evidenti nell'individuazione dell'immobile. La consulta, nel pronunciare l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, affermò che siccome il legislatore ha strutturato il sistema del giudizio amministrativo come incardinato sul potenziale annullamento dell'atto impugnato, consequenzialmente deve essere attribuito all'organo giudicante anche il potere di sospensione del suddetto atto.

Parrebbe, dunque, che la Corte avesse desunto una necessaria correlazione tra annullamento dell'atto a conclusione del giudizio e sospensione dello stesso nel corso del processo³¹⁶. Tuttavia, in una seconda sentenza, la n. 63/1982³¹⁷, il giudice delle leggi ha notevolmente ridimensionato il precedente orientamento nell'ambito del rito tributario. In quella sede, oggetto di pronuncia era la compatibilità costituzionale rispetto agli art. 15, 39 e 54 d.p.R. n. 602/1973, nonché dell'art. 62 d.p.R. 633/1972, nella parte in cui escludeva che i giudici tributari potessero sospendere la riscossione coattiva del tributo. In primo luogo, la Consulta stabilì che la tutela cautelare non costituisse una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex art. 24 e 113 Cost. La sua disciplina è, piuttosto, rinviata alla legge ordinaria, mentre il potere di sospensione dell'atto non è elemento indefettibile dei citati articoli costituzionali. Anzi, i giudici costituzionali affermarono che, contrariamente a quanto ipotizzato dalla dottrina classica, *“la mancanza di previsione della misura cautelare non importa mancanza di effettività della tutela giurisdizionale”*, poiché questa *“non significa che necessariamente deve essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia (solo eventualmente) favorevole”*. L'effettività della tutela si concretizzerebbe, invece, nella restituzione di quanto ingiustamente versato in seguito alla definizione della controversia.

Ciò detto, la Corte Costituzionale ha escluso che tale decisione si ponesse in contrasto con l'orientamento precedentemente descritto. E infatti, il potere del giudice tributario,

³¹⁵ Vedi M. NIGRO, *“L'art. 700 conquista anche il processo amministrativo”*, in Giur. it., 1985, Vol. 1, pp. 1297 ss.; A. PROTO PISANI, *“Rilevanza del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione”*, in Foro it., 1985, Parte I, pp. 1881 ss.

³¹⁶ Vedi A. PROTO PISANI, rispetto alla materia tributaria, *“In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributario”*, in Foro It., 1982, Parte I, pp. 1217 ss.

³¹⁷ Con nota di A. PROTO PISANI, in Foro It., 1982, Parte I, pp. 1216 ss.; F. TESAURO, in Boll. Trib., 1982, pp. 729 ss.; F. MARONE, in Giust. Civ., 1982, Vol. 1, pp. 1147 ss.

diversamente dall'omologo amministrativo, non è un potere di annullamento dell'atto, quanto invece di giudizio sul rapporto.

Successivamente, la Corte Costituzionale si abbarbicò nuovamente nel tema della tutela cautelare con l'ulteriore storica sentenza n. 190/1985³¹⁸. In quella sede, la Corte dichiarò l'incostituzionalità dell'ultimo dell'art. 21 della L. n. 1034/1971, istitutiva dei T.A.R., nella parte in cui non consentiva al giudice stesso di adottare i provvedimenti d'urgenza, nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, più idonei ad assicurare gli effetti della decisione di merito. Per cogliere l'importanza della pronuncia, si richiama l'autorevole parere espresso dal Proto Pisani³¹⁹, secondo cui *“essa afferma in modo inequivoco la copertura costituzionale della tutela cautelare atipica al fine della effettività della tutela giurisdizionale, nei limiti in cui il periculum in mora assurga agli estremi della irreparabilità del pregiudizio [...] (tale) affermazione è di notevole momento in quanto per un verso si riallaccia, generalizzandone la portata, a Corte cost. n. 284/74, per altro verso suona come esplicita ed autorevolissima smentita alle molte pericolose enunciazioni contenute nella motivazione di Corte cost. n. 63/82”*.

Molteplici sono stati i successivi interventi della Consulta con cui è stato ribadito che la tutela cautelare discende direttamente dal principio di effettività della tutela giurisdizionale. Così, ad esempio, la sentenza n. 253/1994³²⁰, si è affermato che *“la disponibilità di misure cautelari costituisce espressione precipua del “principio per il quale la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione”³²¹, così consacrando definitivamente tale istituto come riflesso degli art. 24 e 113 Cost.*

1.2 La tutela cautelare nel rito tributario

Per quanto concerne il processo tributario, la ricostruzione sul rapporto tra tale modello e la tutela cautelare giurisdizionale non può che partire dall'ingresso in vigore del d.p.R. n. 636/1972, con cui si qualificò le commissioni tributarie come organi giurisdizionali³²².

³¹⁸ Con nota di A. PROTO PISANI, in Foro It., 1985, Parte I, pp. 1881 ss..

³¹⁹ A. PROTO PISANI, *“Rilevanza del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione”*, in Foro it., 1985, Parte I, p. 1884.

³²⁰ Con nota di B. CAPPONI, in il Foro it., 1994, Parte I, pp. 2005 ss., F. TOMMASEO, in Corriere Giur., 1994, pp. 948 ss., C. CONSOLO, in Giur. It., 1994, pp. 409 ss.

³²¹ Sulla rilevanza delle misure cautelari come strumento idoneo a soddisfare l'effettività della tutela giurisdizionale, si vedano Corte Cost. n. 249/1996 e n. 336/1998.

³²² Vedi P. RUSSO, *“Manuale di diritto tributario”*, Milano, 2005, p. 3, in cui si afferma come *“si sia avuto il riconoscimento una volta per sempre alle commissioni della natura di organi giurisdizionali”*.

Nel regime processuale abrogato dall'attuale c.p.t. la tutela cautelare era del tutto sconosciuta. Anche in giurisprudenza, l'istituto non si era sviluppato *de iure condendo* e, anzi, la Cassazione era granitica sul fatto che non potesse presentarsi istanza di sospensione al giudice tributario³²³, che l'art. 700 c.p.c. non trovasse applicazione in materia tributaria³²⁴, e che l'istanza di sospensione proposta al giudice ordinario fosse viziata da un'assoluta carenza di giurisdizione da parte di quest'ultimo³²⁵. La reticenza del legislatore ad allineare le garanzie processuali tributarie agli altri riti fu ampiamente commentata dai contemporanei, che la attribuirono al timore del legislatore che, ove fosse esistita tutela cautelare, se ne sarebbe fatto abuso a discapito del fisco³²⁶.

Come si osservò in dottrina³²⁷, l'unica forma di tutela cautelare tributaria che sia esistita prima del 1992, consisteva nella possibilità di domandare all'Intendente di finanza la sospensione della riscossione.

In un primo momento, come si è visto trattando dello sviluppo della tutela cautelare nell'ordinamento nel suo complesso, anche la Corte Costituzionale aveva avallato il modello poc'anzi descritto, mediante la nota sentenza n. 62/1982.

La tutela cautelare non sarebbe venuta a esistere nel rito tributario prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992. In seguito, anche la Corte Costituzionale, con sentenza n. 165/2000³²⁸, cambiò orientamento, e riconobbe l'indefettibilità dei provvedimenti interlocutori in sede tributario. In quella sede, la Corte affermò che, posto che essa si fosse precedentemente orientata nel senso che la tutela cautelare è elemento strumentale alla garanzia della tutela, essa deve sicuramente essere riferibile anche al rito tributario, almeno finché non sia pronunciata una sentenza di merito³²⁹.

2. La tutela cautelare nel d.lgs. n. 546/1992

³²³ Vedi Cass. n. 1471/1980, n. 461/1987, n. 2741, 1991.

³²⁴ Vedi Cass. n. 3660/1989, n. 2049/1991.

³²⁵ Vedi SS.UU. n. 1396/1992.

³²⁶ In tal senso, A. COLLI VIGNARELLI, *“Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria”*, in Rass. Trib., 1988, vol. 2, pp. 713 ss.; analogamente anche C. CONSOLO, *“La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato al Senato”*, in Il fisco, 1989, Vol. 37, pp. 5759 ss.

³²⁷ In particolare da C. GLENDI, *“La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato”*, in Dir. Prat. Trib., 1999, Vol. 1, pp. 21 ss.

³²⁸ Con nota di I. SUSANNA, in Boll. Trib., 2000, Vol. 15, pp. 1195 ss.; C. GLENDI, in Il fisco, 2000, pp. 8054 ss.

³²⁹ Vedi C. GLENDI, *“La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita”*, in Corr. trib., 2000, Vol. 26, pp. 1900 ss.

Il codice del processo tributario dedica quattro³³⁰ articoli alla tutela cautelare: gli art. nn. 47, 52, 62-bis, e 69.

Il primo tra questi regola la sospensione dell'atto impugnato. Il ricorrente può presentare istanza motivata alla corte di giustizia competente, nel caso in cui l'atto possa comportare un danno grave e irreparabile. Il collegio decide in camera di consiglio entro 30 giorni dalla data di deposito dell'istanza, pronunciandosi con ordinanza motivata. La legge 130/22 ha introdotto una rilevante novità, consistente nella necessaria separazione tra udienza di trattazione dell'istanza e udienza di trattazione del merito.

In caso di eccezionale urgenza, e a valle della delibazione del merito, il presidente del collegio può pronunciare un decreto motivato con cui accogliere provvisoriamente l'istanza fino alla pronuncia del collegio. La sospensione può essere anche parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia. Ove l'istanza sia accolta, la data dell'udienza di trattazione del merito deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia della sospensione. In caso di mutamento dei presupposti, il provvedimento seguito all'istanza può essere modificato in ogni momento. Durante il periodo di sospensione, si applica il tasso di interessi fissato per la sospensione amministrativa³³¹.

Gli articoli 52 e 62-bis regolano, rispettivamente, la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata in appello e per Cassazione, ed eventualmente anche la sospensione dell'atto. L'istanza di sospensione della sentenza deve, nel primo caso, essere proposta al giudice dell'appello, mentre nel secondo è competente il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata³³². Il presupposto della sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado è la sussistenza di gravi e fondati motivi; quanto alla sentenza d'appello, il presupposto è il rischio di subire un danno grave e irreparabile. In ogni caso, può essere anche richiesta la sospensione dell'atto, in caso di danno grave e irreparabile.

L'udienza di trattazione dell'istanza viene fissata dal presidente, e prende le forme della camera di consiglio. Ne viene data comunicazione alle parti almeno 10 giorni prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre la sospensione per decreto, valido nelle more della pronuncia collegiale. Il collegio decide con ordinanza motivata, e può

³³⁰ A ben vedere, anche l'articolo 47-bis concerne la tutela cautelare, riguardo agli aiuti di stato erogati ai privati. La complessa natura della fattispecie suggerisce di escludere la relativa disciplina dalla presente analisi.

³³¹ Che sono a oggi fissati al 4,5 per cento annuo, ex comma 2 art. 39 d.p.R. n. 602/1973, modificato dal comma 4 art. 1 d.p.R. n. 136/2009.

³³² E cioè il giudice dell'appello oppure il giudice di prime cure, in caso di *ricorso per saltum*.

disporre, oltre a una sospensione meramente parziale, che vengano prestate idonee garanzie.

Infine, l'articolo 69 regola la tutela cautelare azionabile dall'amministrazione, concernente l'esecutività delle sentenze emesse a favore del contribuente. Per sentenze che liquidano somme pari o superiori a 10.000 €, il giudice può subordinarne l'immediata esecutività alla prestazione di idonea garanzia, i cui costi di esecuzione sono a carico della parte soccombente.

2.1 Sospensione dell'atto e sospensione della sentenza

Al momento dell'entrata in vigore del c.p.t., che per la prima volta ha regolato istituzionalmente la tutela cautelare tributaria, e delle riforme che si sono susseguite, molteplici sono state le criticità riscontrate nell'interpretarne il contenuto. Tra le cause che hanno determinato molte delle ubbie sviluppatesi, una di esse va sicuramente individuata nella profonda alterità tra la disciplina tributaria e quella civilistica. Il decreto legislativo n. 156/2015, in particolare, ha apportato un'interessante innovazione nel campo del rito tributario. Con tale novella è stata implementata una riforma all'articolo 52 c.p.t. e, contemporaneamente, introdotto l'articolo 62-bis c.p.t. Queste norme, nell'estendere l'esperibilità della tutela cautelare anche ai giudizi d'impugnazione, hanno dato vita a una curiosa dicotomia. Oggetto della sospensiva in sede d'appello e di ricorso in Cassazione sembrerebbe essere prima di tutto la sentenza, e comunque anche l'atto, introducendo una distinzione tra le due ipotesi.

Sul doppio binario sospensione atto – sospensione sentenza plurime sono state le ipotesi sviluppate. Le esegesi proposte negli ultimi anni hanno suggerito un più o meno intenso livello di asimmetria tra le parti, implicando improvvise torsioni pubblicistiche. Anticipando quanto si dirà in seguito, costituisce differenza semantica cui è stato attribuito grande peso quella per cui, mentre il termine “appellante” è adoperato con riferimento al soggetto legittimato a chiedere la sospensione della sentenza, circa la diversa istanza di sospensione dell'atto il legislatore parla del solo “contribuente”.

Al solo scopo di ripercorrere alcune di queste tesi, si citeranno solo gli autori più noti, giacché sarebbe impossibile riprenderle tutte.

Così, per esempio, non è mancato³³³ chi ha richiamato la filosofia giuridica costitutivista, il cui pacifico superamento a favore della dottrina dichiarativista rappresenta il *fil rouge*, nonché il presupposto, del presente testo.

S'è infatti sostenuto³³⁴ che “*per il contribuente non si tratta di richieste diverse. Il petitum è sempre la sospensione dell’atto, anche quando è chiesta la sospensione della sentenza. Poiché l’esecuzione dell’atto d’imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, chiedere l’esecuzione dell’esecutività della sentenza vale come chiedere la sospensione dell’atto. [...] La differenza tra le due richieste è solo quantitativa*”. Ne conseguirebbe che il contribuente sia sempre interessato a impugnare l’atto, non la sentenza, la cui ipotesi di sospensione sarebbe prevalentemente diretta alla parte pubblica. Nel tentativo di operare un’interpretazione conservativa della norma, la medesima dottrina sotto analisi³³⁵ ha sostenuto che l’impugnazione della sentenza sarebbe in ogni caso non superflua, e in particolare funzionale a paralizzare gli effetti della riscossione frazionata prevista dall’art. 68 c.p.t.³³⁶.

Si è poi proposto che il contribuente potesse in ogni caso depositare una doppia istanza cautelare, sia per l’atto che per la sentenza³³⁷.

Ancora, su questa linea, v’è stato chi ha sostenuto la natura rafforzativa della facoltà del contribuente di presentare istanza di sospensione dell’atto, tale da garantire una maggior tutela in quei casi in cui gli effetti dell’atto siano mediati dalla sentenza³³⁸.

Sul versante opposto, s’è formato uno schieramento che ha liquidato gli articoli 52 e 62-bis, nella parte in cui sdoppiano il possibile oggetto di tutela tra atto e sentenza, come residuo vestigiale d’un *iter* parlamentare poco consapevole.

E in effetti, lo schema di decreto delegato³³⁹ che poi è precipitato nel dl di riforma n. 156/2015, prevedeva un settimo comma agli articoli di nostro interesse, mai approvato, che recitava “*la sospensione dell’esecutività della sentenza favorevole al contribuente*

³³³ Si veda F. TESAURO, “*Manuale del processo tributario*”, 2020, pp. 111 ss., che, mi pare, essere stato avallato da L. SALVINI, “*La sospensione dell’esecutività della sentenza e dell’esecuzione dell’atto impugnato nel processo tributario*”, in *Rass. Trib.*, 2020, Vol. 1, pp. 182 ss.

³³⁴ La citazione è del TESAURO, vedi *supra* nota 324.

³³⁵ Questa è, invece, la tesi di L. SALVINI, vedi *supra* nota 324.

³³⁶ È del medesimo avviso E. A. SEPE, “*Nuove regole su esecutività delle sentenze e misure cautelari successive*”, in *Il fisco*, 2016, Vol. 1, pp. 38 ss.

³³⁷ Vedi M. CONIGLIARO, “*Tutela cautelare estesa a tutti i gradi del giudizio tributario*”, in *Il fisco*, 2015, Vol. 45, pp. 4350 ss.

³³⁸ Vedi D. CANÉ, “*Riflessioni sulla riforma della tutela cautelare nel processo tributario*”, in *Boll. Trib.*, 2016, Vol. 5, pp. 340 ss.

³³⁹ Datato 26 Giugno 2015.

consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado”.

L’esplicita facoltà riconosciuta al contribuente di richiedere la sospensione dell’atto sarebbe quindi stata speculare alla reviviscenza dello stesso in seguito all’ottenuta sospensione della sentenza da cui l’amministrazione usciva soccombente. Venuto meno il comma 7, la manifesta sospensibilità dell’atto diveniva pleonastica³⁴⁰.

Sicuramente, la doppia tutela esperibile dal contribuente, e le complessità nel gestire la doppia istanza che vi seguirebbero, sarebbero un grave danno per la posizione processuale del privato. E su queste basi, v’è stata dottrina che ha individuato il colpevole nell’avverbio “*comunque*”, che precede la facoltà riconosciuta al contribuente di richiedere la sospensione dell’atto. Questo lemma lascerebbe intendere il collegamento funzionale tra le due istanze, generando i dubbi esegetici che si è tentato di riassumere brevemente. Alla luce di indici sistematici, s’è quindi concluso che il galeotto “*comunque*” fosse un *error in procedendo* del legislatore, malposto e privo di autonomo significato³⁴¹.

Quest’ultima tesi, oltre a essere la più efficace, mi pare essere quella prevalentemente applicata nella prassi. L’autonomia funzionale tra le due istanze è sicuramente stata adottata dall’Agenzia delle Entrate, che con propria circolare interpretativa n. 38/E/2015³⁴², ha chiarito che la sospensione della sentenza possa essere richiesta dalla parte soccombente, qualunque essa sia, confermando l’efficacia sostitutiva della sentenza rispetto all’atto; la sospensione dell’atto può, invece, essere richiesta dal solo contribuente nella diversa e autonoma ipotesi in cui non sussista una sentenza a proprio favore che inibisca gli effetti dell’atto. È, ad esempio, l’ipotesi in cui il ricorso sia interamente rigettato, ovvero quella in cui lo stesso esso venga accolto, ma la sentenza di accoglimento sia sospesa

La specularità tra le due istanze, la loro autosufficienza nonché l’idoneità a soddisfare diverse esigenze di tutela, sono tali da escludere non solo la superfluità della norma, ma anche l’asserita asimmetria e maggior gravosità ai danni del contribuente.

³⁴⁰ Vedi F. RANDAZZO, “*La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario*”, in *Corr. Trib.*, 2016, Vol. 5, pp. 375 ss.

³⁴¹ Vedi C. GLENDI, “*“Neoescrecenze” normative processualtributaristiche: l’inibitoria in appello*”, in *Corr. Trib.*, 2016, Vol. 29, pp. 2237 ss.

³⁴² Punto 1.12.

2.2 L'assenza del reclamo avverso il provvedimento interlocutorio pronunciato dal giudice tributario

Costituisce, invece, evidente svantaggio per il contribuente la circostanza che il provvedimento con cui il giudice si pronuncia sull'istanza di tutela cautelare "ordinaria"³⁴³ non è soggetto ad alcuno strumento di impugnazione, contrariamente all'equivalente processualcivilistico³⁴⁴.

L'enigmaticità della norma è ampliata dal comma 1 dell'art. 47 c.p.t., nella parte in cui prevede che l'ordinanza con cui si pronuncia il giudice debba comunque essere motivata. Ci si interroga, dunque, su che utilità possa avere la motivazione di un provvedimento non suscettibile di alcun controllo ex-post, visto che la motivazione parrebbe avere un'utilità solo se possa essere riesaminata in altra sede³⁴⁵. A tale quesito, non può che risponderci nel senso che la motivazione del giudice non serva lo scopo del riesame in sede di impugnazione³⁴⁶, pur se con ciò non si chetano le perplessità su questa scelta legislativa.

E in effetti, al di là dell'evidente carenza di tutela, tale mancanza comporta il rilevante effetto collaterale per cui, vista la sostanziale insindacabilità del provvedimento cautelare, sovente tale atto viene motivato in maniera assai stringata, rendendo arduo comprendere i reali motivi dell'eventuale diniego³⁴⁷. Posta la pacifica inesistenza del reclamo, anche il ricorso straordinario in Cassazione ex art. 111 Cost. non parrebbe poter essere sperimentato come rimedio di *ultima ratio* allo scopo di ottenere tutela di fronte al diniego dell'istanza cautelare proposta. Tale rimedio è ammissibile esclusivamente contro provvedimenti dotati di natura definitiva della controversia, caratteristica che difetta all'ordinanza pronunciata ex art. 47 c.p.t.³⁴⁸.

³⁴³ Parliamo di istanza cautelare ordinaria con riferimento a quella prevista dagli articoli 47, 52 e 62-bis c.p.t., in contrasto rispetto all'ipotesi speciale prevista dall'art. 22 d.lgs. n. 472/1997, che, come già detto, conosce i mezzi ordinari di impugnazione della sentenza.

³⁴⁴ C. GLENDI, "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)", in Dir. Prat. Trib., 1999, Vol. 1, p. 104 esclude vi sia spazio di manovra per ricavare una tutela impugnatoria in via interpretativa.

³⁴⁵ Vedi P. ACCORDINO, "Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità", in Riv. Trim. Dir. Trib., 2008, Vol. 1, pp. 31 ss.; analogamente, E. GRASSI, "La tutela cautelare nel nuovo processo tributario", in Dir. Prat. Trib., 1996 Vol. 1, pp. 1520 ss.

³⁴⁶ Analogamente C. GLENDI, vedi *supra*, p. 81.

³⁴⁷ Vedi L. FERRAJOLI, "Riflessioni a margine della concedibilità della sospensione dell'esecuzione nel procedimento amministrativo tributario", in Il fisco, 2001, Vol. 35, pp. 11626 ss., ma anche M. ALLEGRETTI, "La tutela del contribuente nel nuovo processo tributario", in Il fisco, 1993, Vol. 10, pp. 3099 ss. Entrambi tali contributi, benché datati, mi sembrano attuali.

³⁴⁸ Vedi Cass. n. 6039/2019 n. 12229/2018, n. 24543/2009, n. 27187/2007 n. 9808/2000; in dottrina, P. CAGLIARI, "L'attuazione delle misure cautelari", in Esecuzione Forzata, 2022, Vol. 2, pp. 508 ss.; rispetto

Tale sistema, già claudicante si per sé, si fa assai bizzarro ove si considera che la Consulta si è già pronunciata in passato sull'assenza di impugnazioni avverso il provvedimento cautelare. Con la già menzionata sentenza n. 253/1994 ha dichiarato l'incostituzionalità dell'articolo 669 terdecies c.p.c., nella parte in cui non consentiva di sperimentare il reclamo contro il provvedimento di diniego della misura; Ancor più incisivamente, nel rito amministrativo, ove si prevede la sospensione dell'atto come rimedio cautelare, la sentenza n. 8/1982³⁴⁹ ha dichiarato incostituzionale l'assenza di rimedi al provvedimento interlocutorio che rigetta l'istanza.

Appare quasi incomprensibile la scelta del legislatore di porre il rito tributario in maniera così tanto conflittuale rispetto alla già radicata giurisprudenza costituzionale, causando un'evidente asimmetria per la parte privata, dal momento che il procedimento cautelare ex art. 47 c.p.t. è prevalente attivata dal contribuente³⁵⁰. Stando alla relazione ministeriale di accompagnamento al d.lgs. n. 546/1992, la ragione di tale asimmetria è da imputare alla volontà di *“evitare ulteriori strascichi in altre sedi della questione, con tutte le aporie e gli inconvenienti pratici, che già si sono potuti riscontrare nell'esperienza del diritto amministrativo”*. Come evidenziato in dottrina³⁵¹, tale ragionamento non convince del tutto. In primo luogo, stante il riferimento al processo amministrativo, la Consulta si era già pronunciata sull'indefettibilità in quella sede dei rimedi impugnatori contro la pronuncia cautelare avversa; inoltre, tenuto conto dell'obbligo posto dal legislatore delegante a quello delegato di adeguare le norme del processo tributario a quello civile³⁵², non pare convincente la scelta di escludere il reclamo quale tutela per le parti.

all'inammissibilità del ricorso straordinario avverso al provvedimento d'urgenza pronunciato ex art. 700 c.p.c., D. MICALI, *“Provvedimento d'urgenza – Provvedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c. e giudizio di ottemperanza”*, in Giur. It., 2019, pp. 1560 ss.

³⁴⁹ Con nota di S. BELLOMIA, in Giur. Costit., 1982, vol. 1, pp. 41 ss.; nella stessa rivista, con nota di A. CARULLO, Vol. 1, pp. 398 ss..

³⁵⁰ Come osservato da M. TRIVELLIN, *“La sospensione cautelare nel processo tributario. Itinerari di riflessione sui presupposti di concessione della misura”*, in *“Il giudizio tributario”*, Milano 2022, pp. 655 ss.

³⁵¹ Ed in particolare, da A. COLLI VIGNARELLI, *“Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario”*, in Rass. Trib., 1996, pp. 565 ss., che osserva *“la prospettazione non coglie nel segno [...] a prescindere dal fatto che i presunti “inconvenienti pratici” cui si fa riferimento nella citata Relazione non hanno impedito l'affermarsi dell'orientamento giurisprudenziale volto a riconoscere il doppio grado di giudizio in materia cautelare nel processo amministrativo, occorre rilevare come il legislatore della riforma del processo civile (cui si uniforma il processo tributario: cfr. art. 30, comma 1, lettera g), L. n. 413/1991, e art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992) abbia accolto come principio generale quello del reclamo contro i provvedimenti cautelari (art. 669-terdecies)”*, e [...] *“si può quindi forse affermare che l'obbligo sancito dal legislatore delegante di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, e la considerazione del principio della generale impugnabilità dei provvedimenti cautelari che caratterizza quest'ultimo [...] imponevano al legislatore delegato di non discostarsi da suddetto principio, in mancanza, nella legge delega, di una previsione espressa in tal senso.”*

³⁵² Come previsto dalla lettera g del comma 1 della L. delega n. 413/1991.

Nel complesso, sembrerebbe essere poco equilibrato l'attuale assetto cautelare tributario, e ci si augura un prossimo intervento della Corte Costituzionale.

2.3 Idoneità della sospensione dell'atto come sola tutela per il contribuente

Per accertare se il sistema prima tratteggiato sia o meno asimmetrico, occorre immergersi in una domanda organica. Al di là della forma, l'attuale assetto è sufficiente a soddisfare le esigenze di tutela del contribuente?

Lo si è già detto, ma *repetita iuvant*; la tutela cautelare a favore del contribuente prende corpo, fondamentalmente, nella sospensione dell'atto e, successivamente, della sentenza. Si tratta, infatti, d'una disciplina prevalentemente tipizzata, in netto contrasto rispetto all'equivalente civilistico.

Non s'è detto, invece, della giurisdizione del giudice tributario, dai cui confini si desumono gli atti la cui sospensione è regolata dal c.p.t. Ai sensi dell'art. 2 c.p.t., sono devolute al giudice tributario le controversie in materia di catasto, nonché quelle aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi gli elementi accessori, quali interessi e sanzioni. Appartengono ancora al giudice tributario le controversie in materia rimborsi a favori del contribuente.

Costituisce rilevante eccezione la competenza delle corti di giustizia tributarie rispetto alla responsabilità sussidiaria di liquidatori, amministratori e soci, che rispondono in proprio delle imposte dovute, ma non versate, per il periodo durante il quale l'ente è sottoposto a liquidazione. Infatti, essa costituisce responsabilità civile e non tributaria³⁵³. In ogni caso, la cognizione del giudice tributario verte sugli atti che scandiscono il rapporto d'imposta, da intendersi *lato sensu*. Inoltre, la Suprema Corte ha interpretato in maniera sostanziale il concetto di "rapporto d'imposta", qualificando come tale, ad esempio, quello attenente al canone RAI³⁵⁴, ai diritti camerati³⁵⁵, e alla cancellazione o al rifiuto di iscrizione di un ente nel registro ONLUS³⁵⁶.

³⁵³ Si rimanda a M. BASILAVECCHIA, "La giurisdizione", in "il giudizio tributario", Milano, 2022, p. 53, per una lettura critica sul tema.

³⁵⁴ vedi SS. UU. n. 24010/2007.

³⁵⁵ vedi SS. UU. n. 10469/2008.

³⁵⁶ vedi SS. UU. n. 1625/2010, che tra l'altro oggi spetta al giudice amministrativo a seguito della riforma del codice del terzo settore.

Il giudice speciale cede il passo a quello ordinario con l'avviamento della fase esecutiva³⁵⁷. Ai sensi dell'articolo 2 c.p.t., gli atti esecutivi successivi alla notifica della cartella, in pratica dal pignoramento in poi, spettano al giudice ordinario³⁵⁸. Si segnala la rilevante eccezione del pignoramento non preceduto da atti impositivi ritualmente notificati. La Cassazione³⁵⁹, poi avallata anche dalla Consulta³⁶⁰, ha affermato che, nel caso descritto, il pignoramento costituisce il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., e rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario. In altre parole, pur se spetta al giudice tributario, non è un atto di riscossione vero e proprio, ma integra la funzione di atto impositivo.

Alla luce di quanto ora detto, se ne conclude che gli atti la cui sospensione è regolata dall'art. 47 c.p.t. sono quelli afferenti al solo rapporto d'imposta, e che si collocano tra l'inizio dell'accertamento e la sua estinzione. Rimangono sconosciuti al giudice tributario, e al tipo di tutela cautelare che da questi può essere concessa, gli atti esecutivi, adottati in esito a un procedimento di cui il contribuente è ritualmente venuto a conoscenza.

Nell'ambito della cognizione del giudice tributario, non è immediata l'individuazione degli atti suscettibili di sospensione. È da escludersi che il catalogo indicato dall'art. 19 c.p.t. esaurisca gli atti suscettibili di essere impugnati, sicché esso non è esaustivo neanche quanto agli atti suscettibili di essere impugnati³⁶¹. Il requisito minimo della sospensione cautelare dovrebbe comunque essere quello dell'immediata lesività dell'atto, giacché è proprio il danno che esso potrebbe causare a legittimare il provvedimento interlocutorio. Ne consegue che quei provvedimenti meramente interni all'amministrazione, come, per

³⁵⁷ Sul punto, M. GOLISANO, "Sulle "ombre" sollevate dalla riscoperta giurisdizione tributaria esecutiva", in *Esecuzione Forzata*, 2018, Vol. 1, pp. 192 ss.; G. MELIS e F. RASI, "Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?", in *Esecuzione Forzata*, 2018, Vol. 4, pp. 679 ss.

³⁵⁸ Si veda *supra* M. BASILAVECCHIA.

³⁵⁹ Con sentenza pronunciata a SS. UU. n. 13913/2017.

³⁶⁰ Con sentenza n. 114/2018.

³⁶¹ Vedi S. MENCHINI, "Art. 47" in *"Il nuovo processo tributario"*, a cura di T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, Milano, 2004, p. 498, ove si legge "Incertezze sono sorte soprattutto riguardo al tema (centrale) relativo a quali atti possano essere interessati dalla sospensione; il che è quanto domandarsi se il catalogo contenuto nell'art. 19 valga integralmente anche per l'operatività dell'art. 47"

esempio, l'estratto di ruolo³⁶², non sono suscettibili di sospensione, poiché inidonei a causare, di per sé, alcun danno.

I dubbi di maggior entità si profilano rispetto al tema della sospensione dei provvedimenti negativi, quali il diniego di rimborso oppure il silenzio. Secondo l'Agenzia³⁶³, tali atti a contenuto negativo sono del tutto estranei al regime dell'art. 47, e la posizione della giurisprudenza di merito parrebbe per lo più allineata in tal senso³⁶⁴.

Ciò che a noi interessa è comprendere se la sospensione degli atti, in quanto unico rimedio cautelare riconosciuto al contribuente, sia sufficiente a soddisfare le esigenze di tutela, oppure se configuri un'ennesima asimmetria tra le parti. L'oggetto del quesito, che si cela tra le righe, è chiaramente l'articolo 700 c.p.c., o, per meglio dire, l'assenza di uno strumento equivalente alla tutela cautelare innominata nel foro tributario.

La Corte Costituzionale, con la già citata sentenza n. 63/1982, si pronunciò, oltre che sull'inesistenza della facoltà di sospendere l'atto, oggi prevista dall'articolo 47 c.p.t., sull'inammissibilità dell'estensione dell'art. 700 c.p.c. al rito di settore.

Esiste ancora una dottrina che, sulla base anche di questa decisione, esclude l'operatività dell'articolo 700 c.p.c. nel rito tributario³⁶⁵. In realtà, non pare sussistere il bisogno di essere tanto radicali, sicché non ve ne sono ragioni; alla luce della norma di rinvio all'intero c.p.c. contenuta nell'art. 1 c.p.t., non vi sono elementi giuridici tali da escludere del tutto l'applicazione analogica della tutela cautelare innominata. E infatti, un'opposta

³⁶² La non impugnabilità dell'estratto di ruolo è stata sancita dall'art. 3-bis del d.l. n. 146/21, e le medesime considerazioni vanno estese anche ai procedimenti pendenti prima dell'entrata in vigore del decreto, come chiarito da SS. UU. n. 26283/2022.

³⁶³ Come indicato nella circolare n. 98/E del 1996, parte VIII, ove si legge: *“Non sono invece suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.”*. Analogamente, parte della dottrina, quale A. Renzi, *“I procedimenti cautelari e conciliativi”*, in *“Formulario annotato del processo tributario”*, 2005, p. 248.

³⁶⁴ C.t.p. di Padova n. 170/1998, in Boll. trib., 1999, p. 513, così massimata: *“Deve escludersi la possibilità configurare nella disciplina dell'art. 47 d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, uno spettro più ampio, tanto da accostarlo all'art. 700 c.p.c., ostandovi i differenti presupposti oggettivi e i diversi fini rispettivamente richiesti e attribuiti, né la dizione del predetto art. 47 appare poter legittimare un provvedimento che non già sospenda la realizzazione della pretesa dell'antagonista, ma concreti un ordine provvisorio di attuazione della pretesa di credito del ricorrente, in quanto la norma in esame si riferisce all'esecuzione del provvedimento da sospendere nell'efficacia, configurando un suo provvisorio stato di quiescenza e di giuridica inefficacia a produrre gli effetti che pure gli sono propri, rendendo evidente che la declaratoria di inefficacia (provvisoria) del diniego di rimborso non equivale ad un ordine (provvisoriamente) esecutivo di immediato pagamento”*. Analogamente, C.t.p. di Bari, n. 200/2005.

³⁶⁵ Vedi L. FERRAJOLI, *“La tutela cautelare nel processo tributario”*, in *Accertamento e Contenzioso*, 2016, Vol. 18, pp. 46 ss.; M. CANTILLO, *“Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente”*, in *Rass. Trib.*, 2007, Vol. 1, pp. 23 ss.; P. RUSSO, *“Manuale di diritto tributario”*, Milano, cit., pp. 41 ss.

dottrina, pur se non recepita dalla giurisprudenza, ha sostenuto la possibilità di far ricorso ai provvedimenti d'urgenza ex art. 700, in mancanza di ostacoli teorici³⁶⁶.

Parrebbe, invece, che il problema sull'estensibilità dell'art. 700 c.p.c. al rito tributario sia meramente apparente, poiché già di per sé la sospensione dell'atto è sufficiente a tutelare il contribuente in ogni situazione.

Bisogna infatti tenere a mente che i provvedimenti d'urgenza nascono in un modello giurisdizionale assai astratto, connotato dall'atipicità dell'azione e dalla pluralità di diritti tutelabili, che spaziano dal diritto di famiglia al diritto del lavoro. Il rito tributario è, all'opposto, sede della sola azione di impugnazione³⁶⁷, con la quale si contesta l'esistenza del credito. L'atto notificato al contribuente non è di per sé lesivo del patrimonio del contribuente, ma, al più, costituisce il titolo alla base degli atti esecutivi, rispetto ai quali, poiché appartenenti alla cognizione del giudice ordinario, è possibile richiedere la più ricca tutela cautelare civilistica.

Parrebbe, su questi presupposti, che la temporanea sterilizzazione degli effetti dell'atto sia in grado di prevenire ogni pregiudizio che potrebbe subire il privato. Tra l'altro, queste considerazioni trovano riscontro anche nella dottrina più notoriamente attenta ai diritti del contribuente³⁶⁸. Tali tesi sono state avanzate in occasione d'una bizzarra sentenza della ctp di Milano, la n. 3572/2017, che, con un'inconsueta "*ordinanza definitiva*", così ha qualificato il proprio provvedimento l'organo decidente, ha accolto l'istanza cautelare ex art. 700 c.p.c. proposto dal contribuente, e avente a oggetto la cancellazione di un'ipoteca dal registro immobiliare.

Il giudice ambrosiano, in sede di motivazione, ha affermato l'esistenza di un vuoto di tutela nel rito tributario, che legittima l'ingresso in tale giudizio dei provvedimenti d'urgenza. Ma, come la citata dottrina ha evidenziato, non è chiaro da cosa emergerebbe questo vuoto di tutela. L'iscrizione d'ipoteca si fonda necessariamente su un atto pregresso. Il contribuente ben avrebbe potuto presentare istanza di sospensione di quell'atto ex art. 47 c.p.t., dando prova del *fumus boni iuris* e del grave danno che ne

³⁶⁶ Vedi S. Menchini, "Art. 47" in *"Il nuovo processo tributario"* p. 493; vedi poi G. Bellagamba, *"Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259"*, 1996, p. 168.

³⁶⁷ E di quella di rimborso, che ne rappresenta l'altra faccia della medaglia.

³⁶⁸ In particolare, C. GLENDI, "*Nel giudizio tributario ammessa la tutela cautelare innominata per la cancellazione d'ipoteca – Ultroneità della tutela cautelare innominata ex art. 700 c.p.c. nel processo tributario*", in GT – Riv. Giur. Trib., 2018, Vol. 1, pp. 71 ss., ma in termini anche M. MONTANARI, "*Commento all'art 47 del d.lgs 546/1992*", in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, Padova, 2012 cit., pp. 585 ss. Di avviso contrario A. PURPURA, "*Ammissibile il ricorso ex art. 700 c.p.c. proposto per la cancellazione d'ipoteca nel giudizio cautelare tributario – Commento*", in Il fisco, 2018, Vol. 2, pp. 191 ss;

sarebbe conseguito, così da far venire meno il titolo e inibire provvisoriamente l'iscrizione d'ipoteca. Analogo risultato si sarebbe raggiunto se l'ipoteca fosse già stata iscritta, sicché la sterilizzazione del titolo su cui si fonda paralizza anche gli effetti dell'ipoteca e impedisce, sempre temporaneamente, che vi faccia seguito la riscossione coattiva³⁶⁹.

Anche nel caso del pignoramento non preceduto da altri atti ritualmente notificati parrebbe che la sospensione sia strumento idoneo a tutelare il contribuente. Così, nell'ermeneutica della Cassazione, il pignoramento è stato inteso come fattispecie complessa a formazione progressiva, il cui completamento si realizza con la trascrizione, che lo rende opponibile ai terzi. La sospensione del titolo esecutivo, se disposta dopo la notifica del pignoramento, determina l'automatica sospensione della procedura di riscossione pendente, mentre non ne impedisce la trascrizione³⁷⁰. Nella particolare esegesi che ha condotto la Suprema Corte nella sentenza pronunciata a Sezioni Unite che ha consolidato l'orientamento³⁷¹, è contenuto anche il rimedio all'apparente asimmetria che andrebbe a formarsi. Il collegio giudicante, infatti, evidenzia che ai sensi dell'art. 57 del d.p.R. n. 602/1973, non sarebbe ammessa l'opposizione contro il titolo esecutivo per vizi di regolarità formale dello stesso, prevista dall'art. 617 c.p.c. Tuttavia, tale denegata facoltà è esclusa unicamente davanti al giudice ordinario, teoricamente competente per il giudizio di esecuzione tributaria. Ben potrà essere, invece, opposto il pignoramento davanti al giudice tributario, contestando la necessaria invalidità del titolo esecutivo, così garantendo così piena tutela al contribuente mediante la mera sospensione³⁷².

Per quanto riguarda l'attuale regime cautelare cui vanno incontro gli atti a contenuto negativo, pur se la prassi operative parrebbe essere andata a convergere verso la non sospensibilità degli stessi, si segnala autorevole dottrina secondo cui, già *de iure condito*, sarebbe possibile soddisfare le esigenze di tutela del destinatario del diniego. Infatti, si è

³⁶⁹ Vedi *supra*.

³⁷⁰ Vedi Cass. n. 37758/2022, n. 26285/2019, n. 14048/2013, n. 8331/2001,

³⁷¹ E cioè la 13913/2017.

³⁷² Osserva il collegio giudicante che *“con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, troverebbe una più agevole sistemazione il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, può ben essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento. In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore”*.

evidenziato³⁷³ come la sospensione dell'atto non ne determina l'inefficacia, ma la sospensione dell'esecuzione. Per tal motivo, sarebbe possibile richiedere la sospensione del diniego dell'amministrazione così da far venir meno *“gli effetti preclusivi dell'attività di rimborso, ripristinando quindi l'obbligo di rimborso da parte dell'ufficio”*³⁷⁴. Ove si condividesse l'ipotesi poc'anzi descritta, se ne concluderebbe che l'asimmetria eventualmente sorta non sarebbe da attribuire al quadro normativo insufficiente, quanto invece all'orientamento, forse troppo rigido, della giurisprudenza di merito. In ogni caso, le pronunce sul punto parrebbero essere relativamente poco comuni.

Le riflessioni ora proposte suggeriscono che la limitata gamma di poteri cautelari riconosciuti al giudice tributario, ed esperibili dal contribuente, non costituiscono affatto un'asimmetria tra parti, essendo la sospensione cautelare congruo strumento per il soddisfacimento di ogni esigenza di tutela.

3. La tutela cautelare al di là del d.lgs n. 546/1992

La disciplina contenuta nel c.p.t. non esaurisce la materia. Nel corso delle ultime decadi si sono stratificate una serie di norme speciali contenenti particolari ipotesi di tutela cautelare poste a favore dell'amministrazione. Pertanto, occorre virare in direzione delle più o meno celate ipotesi di tutelare cautelare *pro fisco* che costellano l'ordinamento, disperse disorganicamente in leggi e decreti eterogenei per natura e materia.

È chiaro, però, che nell'abbandonare i confini sicuri posti dal d.lgs. 546/92, ci si debba spogliare della certezza definitoria di taluni provvedimenti, che sono qualificati cautelari dallo stesso legislatore. La natura cautelare delle misure extra codice va pertanto accertata volta per volta, tenendo presente il nucleo sostanziale dei provvedimenti con natura interlocutoria. A tale scopo, si rammenta una definizione canonica di provvedimento cautelare, e cioè *“provvedimenti giurisdizionali emessi dal giudice in attesa e in vista di una sentenza di merito, al fine di assicurarne gli effetti: essi operano sulla situazione presente, affinché la sentenza non giunga troppo tardi”*³⁷⁵.

³⁷³ In particolare da C. GLENDI, *“La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)”*, in Dir. Prat. Trib., 1999, Vol. 1, pp. 21 ss.

³⁷⁴ Vedi *supra*, p. 144.

³⁷⁵ Definizione di E. FAZZALLARI, *“I Provvedimenti cautelari”*, in Enc. Dir., 1988, Vol. XXXVII, p. 840, nonché l'illustre dottrina ivi citata.

A ben vedere, sin dalla definizione dell'istituto il diritto tributario si discosta dalla regola civilistica; le misure cautelari *pro officio*, infatti, si distinguono in misure amministrative, nelle quali il vaglio di legittimità è successivo alla loro adozione e avviene su ricorso del contribuente, e misure cautelari richieste dall'amministrazione finanziaria e assentite dalla commissione tributaria, all'esito di un giudizio. La natura giurisdizionale, di conseguenza, non sembra essere fondamentale per constatare l'interlocutorietà del provvedimento³⁷⁶.

Per quanto sarebbe assai interessante analizzare gli strumenti cautelari a carattere amministrativo, è nell'interesse del presente documento circoscrivere in maniera quanto più chiara possibile il suo ambito oggettivo, già di per sé *estremamente* vasto.

Occorrerà quindi soffermarsi sui soli istituti processuali, e tener fuori quelli procedurali³⁷⁷.

Con riferimento alla tutela cautelare giurisdizionale, l'esempio più pertinente è rappresentato dall'ipoteca e sequestro ex art. 22 d.p.R. n. 472/1997. Del contenuto e della portata asimmetrica si potrà indugiare nel paragrafo a tale istituto dedicato; ciò che, per ora, val la pena esaminare è che, nonostante il *nomen iuris*, l'art. 22 non sembra convergere nella funzione canonicamente attribuita alla tutela cautelare. Lo storico antesignano di questa disciplina era rappresentato dagli strumenti regolati dall'art. 26 della L. n. 4/1929, a loro volta indicati come strumenti di garanzia del credito, e solo di riflesso qualificati nell'ampio *genus* cautelare³⁷⁸.

Tuttavia, e ciò anche con riferimento agli strumenti cautelari amministrativi *pro fisco*, tali istituti non parrebbero avere natura sostanziale effettivamente cautelare. In primo luogo, l'amministrazione finanziaria ha il diritto di far valere autonomamente le proprie ragioni, e cioè ha il potere di autotutela amministrativa. In effetti, anche se l'ipoteca e il sequestro ex art. 22 hanno natura giurisdizionale, il giudizio che le ha ad oggetto si colloca comunque durante il procedimento. L'instaurazione del giudizio di merito, inoltre, non spetta al richiedente la tutela, ma al contribuente. Inoltre, tali strumenti possono essere

³⁷⁶ Del medesimo avviso, M. BASILAVECCHIA, "Misure cautelari e riscossione", in *Rass. Trib.*, 2013, Vol. 2, pp. 479 ss.

³⁷⁷ Applicando la definizione di misura cautelare precedentemente indicata, saranno esclusi, in particolare, il fermo amministrativo ex art. 23 d.lgs. n. 472/1997 e la sospensione dei rimborsi IVA ex art. 38-bis d.p.R. n. 633/1972, entrambi istituti di sicura natura asimmetrica.

³⁷⁸ Vedi A. FANTOZZI, "Diritto tributario", Milano, 1991, pp. 431, 435 e 436; F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1994, p. 108; G. FALSITTA, Padova, "Manuale di diritto tributario", 1997, p. 314 ss.

richiesti generalmente ancor prima della formazione di un titolo³⁷⁹. Tali circostanze hanno condotto parte della dottrina³⁸⁰ a evidenziare come tali istituti siano, in realtà, mezzi impropri di garanzia del credito, cui è stata attribuita natura cautelare in ragione del carattere di provvisorietà³⁸¹.

Se si aderisce a questa tesi, già nella propria *ratio* le misure cautelari *pro fisco* avrebbero valenza asimmetrica, sia per la portata fortemente autoritativa, sia per l'inesistenza di analogo istituto a favore del contribuente. Occorre, comunque, analizzare più da vicino tali strumenti, e in particolare quelli previsti dall'art. 22 d.p.R. n. 472/1997.

3.1 Ipoteca e sequestro ex art. 22 d.p.R. n. 472/1997

Presentano natura processuale i provvedimenti a carattere cautelare regolati dall'art. 22 del d.p.R. n. 472/1992. Nel rito tributario essi sono posti a favore della sola amministrazione finanziaria. La norma di nostro interesse è subentrata alla precedente disciplina contenuta negli art. da 26 a 29 della L. n. 4/1929, oggi del tutto abrogata. Pur se in evidente rapporto di consequenzialità, i due paradigmi normativi non sono perfettamente coincidenti, e, anzi, una serie di riforme hanno reso l'attuale art. 22 decisamente diverso rispetto al quadro precedente.

La norma consente all'amministrazione, in base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione, o al processo verbale di constatazione e dopo la loro di notifica, di presentare istanza motivata al presidente della corte di giustizia tributaria di I grado competente, affinché si iscriva ipoteca sui beni del trasgressore e dei coobbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere a un sequestro conservativo dei loro beni, quando vi sia il fondato timore di perdere la garanzia del credito. A tal fine, specificamente l'Agenzia delle Entrate può avvalersi dei vasti poteri inquisitori e lei riconosciuti in base agli art. 32 d.p.R. n. 600/1973 e 51 d.p.R. n. 633/1972.

L'ambito oggettivo della misura pare essere pacificamente delineato, e, tra l'altro, la riforma del '97 ha sensibilmente ampliato la disciplina prevista dal regime in vigore a partire dal '29. Infatti, mentre l'abrogato regime contemplava il sequestro dei soli "beni

³⁷⁹ Vedi R. MICELI, "Sulla natura del procedimento di iscrizione dell'ipoteca a tutela del credito sanzionatorio", in Riv. Trim. Dir. Trib., 2003, Vol. 2, pp. 393 ss.

³⁸⁰ Vedi S. M. MESSINA, "L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario", Milano, 1997, pp. 48 ss.

³⁸¹ In termini, S. CANNIZZARO "il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi", Torino, 2013, p. 95.

mobili”, l’attributo “mobili” è oggi venuto meno; pertanto, può essere iscritta ipoteca e quindi essere sequestrati anche beni immobili.

Il tenore letterale del testo originario aveva, invece, fatto sorgere alcuni dubbi a parte della dottrina quanto all’ambito soggettivo della norma³⁸². Mentre, infatti, la legge del ’29 faceva riferimento in generale al “trasgressore”, la versione originaria dell’art 22 del d.p.R. n. 472/97 individuava come soggetti passivi “*il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell’articolo 11, comma 1*”. V’è chi riteneva, pertanto, che, mentre il diritto del ’29 riguardasse l’obbligato tributario, nel regime del ’97 le misure cautelari si applicassero direttamente all’autore della violazione, e solo di riflesso all’obbligato sostanziale.

L’articolo 11, concernente la responsabilità delle sanzioni, individua come responsabili il soggetto che sottoscrive o commette l’atto, nei fatti l’amministratore o il titolare dell’impresa. Il tema che sorgeva era, pertanto, quello del concorso di persone: sarebbe stato possibile applicare le misure cautelari previste dall’articolo 22 anche a quei soggetti che abbiano partecipato alla violazione ma che non erano qualificabili come responsabili ai sensi dell’articolo 11? La questione, sicuramente spinosa, specialmente rispetto al principio di personalistico dell’ordinamento, pare oggi del tutto superata, giacché già con d.lgs. n. 203/1998, i riferimenti all’articolo 11 furono sostituiti con l’espressione “*e gli altri coobbligati*”.

L’ambito soggettivo di applicazione della misura, tuttavia, ancora oggi richiede un notevole sforzo esegetico all’interprete. Posto che lo spettro dei destinatari delle misure cautelari in esami è, da ritenersi, allo stato delle cose, particolarmente ampio, e in particolare si identificano come tali l’obbligato tributario, eventuali coobbligati, nonché soggetti che a qualsiasi titolo abbiano partecipato al fatto illecito³⁸³, l’esteso ambito applicativo non implica che si moltiplichino anche le garanzie esperibili. A un solo debito garantito, deve corrispondere un solo soggetto sui cui beni iscrivere ipoteca o procedere a mezzo di sequestro conservativo³⁸⁴.

³⁸² Ipotesi formulata in particolare da A. AMATUCCI, “*Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*”, in Corr. Trib., 1998, Vol 22, pp. 1657 ss.

³⁸³ A conferma di ciò, B. BELLÈ “*Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*”, in Dir. e Prat. Trib., 2020, Vol. 5, pp. 1990 ss.; C. PESSINA e C. BOLLO, “*Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010 – Le misure cautelari pro Fisco*”, in Il fisco, 2010, Vol. 12, pp. 1822 ss.

³⁸⁴ Tali conclusioni sono confermate sia dalla dottrina, ad esempio D. CHINDEMI, “*Requisiti e procedimento delle misure cautelari a favore dell’amministrazione finanziaria*”, in Corr. Trib., 2014, Vol 39, pp. 3043 ss., sia dalla stessa AE, che con circolare n. 4E/2010 ha chiarito che in caso di concorso di persone le misure di ipoteca e sequestro possono essere applicate nei confronti di un solo concorrente, il cui patrimonio sia capiente a sufficienza da offrire idonea garanzia.

Tale soluzione, che certo non emerge chiaramente dal tenore testuale della norma, a modesto parere dello scrivente, è insita nel sistema di giustizia cautelare. Se è vero che, come si vedrà in seguito, il presupposto per l'accesso alle misure cautelari introdotte dall'articolo 22 è che l'amministrazione tema di perdere la garanzia del proprio credito, allora anche il bene oggetto di garanzia deve essere se non già proporzionato, sufficiente a reintegrare la garanzia. Una garanzia che verta su un complesso di beni facenti capo a più individui di valore sensibilmente maggiore rispetto al valore del credito, così come la diversa ipotesi di più sequestri o ipoteche su più beni di valore individuale particolarmente basso, parrebbe essere incompatibile rispetto alle norme che dominano la materia cautelare, ossia il rapporto strumentale tra valore del credito e valore della garanzia³⁸⁵.

Il tema di vero interesse è rappresentato dai presupposti della misura.

Il titolo in forza del quale è possibile presentare istanza di misura cautelare è non solo ampio, ma si forma in una ancora embrionale dell'accertamento, addirittura prima dell'adozione dell'atto. Infatti, fermo restando che la domanda può essere proposta anche in base all'atto di contestazione e al provvedimento di irrogazione delle sanzioni, è ordinariamente sufficiente il processo verbale di constatazione.

La giurisprudenza di merito ha storicamente interpretato in maniera assai ampia tale norma. Non è infatti mai stato dubbio³⁸⁶ che non solo il pvc redatto dagli agenti impositori, ma anche già quello redatto dagli ufficiali della Guardia di finanza sia idoneo a presentare la relativa istanza. Si affermava, in tal senso, che il pvc è un atto endoprocedimentale, meramente necessario ad allegare le ragioni dell'istanza cautelare, e che fosse quindi del tutto irrilevante l'organo che l'abbia redatto³⁸⁷.

Quest'orientamento che ha trovato conferma nella riforma operata con L. n. 136/2018, con cui si sono implementati i commi 1-bis ed 1-ter nell'articolo 22, a mente dei quali l'istanza cautelare ivi prevista può essere anche inoltrata anche dal comandante della

³⁸⁵ Tra l'altro, la moltiplicazione delle misure aprirebbe con ancor maggior veemenza il tema della legittimità dell'aggio di riscossione, un compenso che spetta all'agente della riscossione per oneri amministrativi, pari al 9% del valore della somma iscritta a ruolo, che si moltiplicherebbe insieme alle garanzie. La giurisprudenza di merito ha più volte dubitato della compatibilità della norma col diritto UE, ad esempio ctp di Latina ord. 41/03/13, ctp di Torino, ord. n. 147/10/12.

³⁸⁶ Quanto alla giurisprudenza, si veda *e pluribus* Ctp Bari 2006/05/18.

³⁸⁷ Si vedano in tal senso D. STEVANATO, "Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativi dei tributi", in *Rass. Trib.*, 1990, Parte I, pp. 473 ss., G. M. CIPOLLA, "A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale", in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1993, Parte I, pp. 88 ss.

Guardia di Finanza, sulla base dei pvc redatti dai propri dipendenti, previa comunicazione all'Ufficio impositore, che può presentare osservazioni e richiedere chiarimenti³⁸⁸.

Ulteriore argomento meritevole di qualche precisazione è l'obbligatorietà della notifica del pvc. In effetti, il comma 1 richiede la notifica dell'atto presupposto, rispetto alla quale l'istanza parrebbe essere necessariamente successiva.

V'è stata, a ben vedere, dottrina³⁸⁹ che riteneva pleonastica la notifica del pvc, ritenendo che l'espressione "*dopo la notifica*" richiedesse la mera conoscenza dell'atto da parte del contribuente, così da permettergli di instaurare il contraddittorio in sede giurisdizionale. E in effetti, il comma 6 dell'articolo 52 del d.p.R. n. 633/1972 prevede che il verbale di verifica, in cui confluisce il pvc, sia sottoscritto dal contribuente, che vi prende "parte". Su tale presupposto, si affermava la sovrabbondanza della notifica di atti già conosciuti. Mi pare, e aggiungerei, con la necessaria modestia e il dovuto coraggio, che *per fortuna* questa tesi è minoritaria. Infatti, più correttamente, è da ritenersi che sia il pvc che il diverso atto presupposto vadano ritualmente notificati per legittimare l'istanza cautelare³⁹⁰, come del resto si evince dal tenore letterale della norma.

Chiarite queste *empasse*, giungiamo al primo nodo gordiano dell'istituto: il tipo di credito cautelabile.

Ebbene, indici sistematici suggeriscono che la *ratio* della disciplina sia quella di garantire il solo credito nascente dalla sanzione amministrativa collegata alla violazione, e non sia pertanto invocabile a tutela dell'obbligazione tributaria sostanziale.

Come osservato in dottrina³⁹¹, il sedimento in cui l'articolo 22 è stato adagiato sarebbe indicativo dello scopo di assistenza alla sanzione. Infatti, il preambolo del d.lgs. n. 472/1997 qualifica le norme ivi contenute "*disposizioni generali in materia di sanzioni*

³⁸⁸ Pare opportuno segnalare che, per quanto gli atti presupposto delle misure cautelari ex art. 22 d.lgs n. 472/1997 siano tendenzialmente ampi, lascia perplesso che una parte della dottrina, e in particolare E. MANONI, "*Il verbale di conciliazione può fungere da presupposto per l'adozione delle misure cautelari*", in *Il fisco*, 2019, Vol. 15, pp. 1448 ss., sostenga che anche il verbale di conciliazione ne costituisca esempio. Il verbale di conciliazione, regolato anche dal codice di procedura civile all'articolo 199, è una scrittura privata redatta all'esito del procedimento di conciliazione, e sottoscritta da entrambe le parti. Mi pare che essa non abbia nulla a che fare con gli atti presupposto che a noi interessano, che hanno invece natura autoritativa. Tra l'altro, la stessa sentenza in calce alla citata nota, parrebbe escludere le premesse da cui invece muove la dottrina menzionata.

³⁸⁹ In particolare, G. INGRAO, "*Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco*", in *Rass. Trib.*, 2006, Vol. 6, pp. 2158 ss.

³⁹⁰ Il tema mi pare pacifico. Tanto è confermato sia dalla stessa AE, che al punto 3 della circolare n. 4/E del 2010 ha stabilito la rituale notifica come presupposto della cautela, ma anche dall'esegesi di illustre dottrina, quali M. CANTILLO, "*Il sequestro conservativo tributario*", in *Rass. trib.*, 2003, Vol. 2, pp. 435 ss., e C. GLENDI, "*Notificazione in senso stretto e notificazione in senso lato di 'pvc' ai fini dell'esclusione o meno del concordato di massa*", in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, pp. 243 ss.

³⁹¹ Vedi *supra* M. CANTILLO e G. INGRAO

amministrative per le violazioni di norme tributarie”. Inoltre, nella legge delega al governo, n. 662/1996, il Parlamento aveva onerato il legislatore delegato di porre in essere “*un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria*”.

Infine, secondo parte della dottrina³⁹², gli atti presupposto della misura sarebbero tutti prodromici all’irrogazione della sanzione, tanto da implicare l’univoca volontà del legislatore di collegare il sequestro e l’ipoteca alla sola tutela della sanzione.

Comunque, l’interpretazione così come riportata, *sic rebus stantibus*, non ha riscontro pratico. L’Agenzia delle Entrate, com’era prevedibile, ha sposato la tesi di senso contrario, cristallizzando questa prassi nella già più volte citata circolare n. 4/E del 2010. In tale provvedimento, l’Ufficio ha dichiarato di aver interpretato la norma nel senso di poter presentare istanza di tutela cautelare sia per la sanzione, sia per l’imposta evasa che per gli interessi.

Più rilevante è che la giurisprudenza, sia attuale che pre-riforma³⁹³, ha sempre reso sentenze molto generose rispetto alla tutela cautelare ex art. 22, sostenendo che la genericità della norma, la quale fa riferimento alla mera “*garanzia del credito*”, renda del tutto esuberante la distinzione tra credito da sanzione e credito relativo all’imposta evasa. Tale orientamento è stato peraltro accolto positivamente in dottrina, perlomeno dal punto di vista della correttezza esegetica, seppur riconoscendo che esso si fonda sulla modesta fattura della norma³⁹⁴, che si limita a riferirsi al “credito” senza specificarne il tipo.

Tanto detto, e assunto che, quantomeno per la giurisprudenza attualmente maggioritaria, la misura cautelare di nostro interesse parrebbe poter essere invocata a tutela di ogni tipo di credito tributario, persiste, sembra, una rilevante zona grigia, su cui il giudice di legittimità non risulta essersi chiaramente espresso. Come già evidenziato, è possibile

³⁹² Sul punto si veda F. PISTOLESI, “*Ipoteca e sequestro conservativo*”, Milano, 1998, pp. 498 ss., il quale rileva che se fosse stata vera la tesi contraria la norma avrebbe dovuto far cenno anche all’avviso di accertamento o di rettifica. Si veda anche A. VOGLINO, “*Sui crediti tutelabili con l’ipoteca e il sequestro conservativo*”, in Boll. Trib., 2005, pp. 173 ss.

³⁹³ Per la giurisprudenza pre-riforma, si veda Cass. n. 1100/1955, e n. 5872/1998; quanto alla disciplina riformata, si veda Cass. n. 6088/2023, n. 22750/2021, n. 13148/2018, nelle quali, dando per assodato l’orientamento già acquisito nel precedente sistema, si conferma la misura cautelare a garanzia dell’imposta evasa. Si veda anche Cass. n. 1838/2010, a mente della quale la misura cautelare in esame prescinde dall’esistenza di sanzioni irrogate.

³⁹⁴ In tal senso, C. GLENDI, “*Sequestro conservativo “pro-fisco”*”, in Corr. Trib., 1999, Vol. 13, pp. 963 ss. Ancora C. GLENDI, “*Sulla nuova disciplina delle misure cautelari “pro fisco”*”, in GT – Riv. Giur. Trib., 1999, Vol. 2, pp. 154 ss. In termini, anche M. BASILAVECCHIA, “*Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva*”, in Corr. Trib., 2009, Vol. 34, pp. 2793 ss.

presentare istanza di sequestro, ovvero di iscrizione di ipoteca, tanto nei confronti del coobbligato, quanto nei confronti del trasgressore.

Di conseguenza, ci si interroga sulla legittimità della misura cautelare, a tutela del credito connesso all'imposta evasa e agli interessi, e non alla sanzione, applicata sui beni del trasgressore autore della violazione, che non sia anche responsabile d'imposta³⁹⁵. Mi pare che l'ipotesi sia quantomeno residuale. In ogni caso, il dissidio, che in dottrina³⁹⁶ è stato risolto negativamente a partire dalla dicitura testuale della d.l. n. 185/2008, con cui è stata novellata la materia, pare sia solo apparente. È, infatti, evidente che la cautela si conforma alle sorti del credito. Se il credito non c'è, non c'è neanche la cautela. Si esclude, quindi, che il trasgressore possa subire misure conservative a garanzie di crediti che a lui non spettano.

Per quanto attiene, infine, agli aspetti procedurali, le istanze cautelari, una volta depositate, devono essere notificate alle parti, che entro 20 giorni possono presentare memorie difensive e osservazioni. Il presidente, decorso il termine, fissa la data dell'udienza in camera di consiglio, e avvisa le parti entro 10 giorni prima. In caso di notifica da effettuarsi all'estero, tale termine è triplicato.

In caso di pregiudizio derivante dall'integrazione del contraddittorio, il presidente della corte può esprimersi sull'istanza anche *inaudita altera parte*, con decreto motivato, emesso all'esito della raccolta di sommarie informazioni. Se tanto accade, occorre fissare la data di udienza entro 30 giorni dalla pubblicazione del provvedimento. I provvedimenti così emanati perdono efficacia se non eseguiti entro 60 giorni; se, entro 120 giorni dall'adozione, non sono notificati gli atti di contestazione o di irrogazione della sanzione; all'esito della pronuncia della sentenza, anche non passata in giudicato.

Il collegio si pronuncia con sentenza.

In altre parole, il procedimento, eccezion fatta per i termini, più generosi rispetto alla disciplina generale, non è particolarmente dissimile da quello posto dal c.p.t. Qualche dubbio si è posto in merito al tipo di atto con cui si pronuncia il giudice, e cioè una bizzarra sentenza cautelare, destinata a caducarsi al soddisfacimento dei requisiti.

Si è infatti osservato³⁹⁷ che la sentenza ha natura sostanziale di ordinanza di pronuncia della misura cautelare; si dubita, quindi, del regime impugnatorio, prospettandosi una

³⁹⁵ Dubbio sorto, in particolare, a S. MULEO, "Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell'Erario", in Corr. Trib., 2009, Vol. 8, pp. 591 ss.

³⁹⁶ vedi *supra*.

³⁹⁷In particolare, si veda D. LEONE "Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla Commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari", in Il fisco, 2001, Vol. 11, pp. 4042 ss.

duplice strada, potendosi alternativamente far prevalere la natura sostanziale cautelare, e quindi non ammettere alcun mezzo di impugnazione, o far prevalere la natura formale di sentenza.

La Cassazione è pacifica nell'affermare³⁹⁸ che prevalga la qualifica formale, e dunque siano ammissibili gli ordinari mezzi di impugnazione. In ogni caso, la sentenza che chiude il procedimento cautelare attivato rimane inidonea ad assumere la stabilità propria del giudicato. Essa rimane pertanto uno strumento a carattere prevalentemente provvisorio, destinato a perdere efficacia non solo con l'emanazione della sentenza conclusiva del giudizio di merito, ma anche a seguito della caducazione dell'atto presupposto su cui si fonda la misura, come ad esempio nel caso di raggiunta conciliazione³⁹⁹.

Su tali basi, è necessario trarre le opportune conseguenze.

Innanzitutto, preme evidenziare che l'istituto su cui ci siamo soffermati è stato costruito dal legislatore in maniera quantomeno inconsueta. In particolare, le Sezioni Unite della Cassazione hanno da tempo escluso che l'ipoteca, e in particolare la forma di cui all'art. 77 del d.p.R. n. 602/1973, costituisca una misura cautelare, riferendosi, invece, a una procedura alternativa all'esecuzione forzata⁴⁰⁰.

L'interpretazione sviluppatasi nel diritto vivente appare del tutto conforme alla *ratio* dell'istituto, e cioè quella di assicurare la proficuità della riscossione. Infatti, gli atti che vi seguono sono impugnabili per vizi propri e spettano alla cognizione del giudice ordinario, a conferma della funzione soddisfattoria rispetto al credito accertato, del tutto autonoma rispetto al rapporto d'imposta da cui germina.

In questi termini, sembra sopra le righe l'ipoteca fondata sulla base del provvedimento emanato ex art. 22 d.lgs. n. 472/1997. E infatti, l'atto presupposto richiesto dalla norma si colloca in una fase così embrionale del procedimento che non solo la fase della riscossione prende le forme del miraggio, ma, addirittura, lo stesso credito d'imposta potrebbe non esistere ancora. E infatti, se è vero che il pvc precede l'atto impositivo, la pretesa tributaria non è stata ancora avanzata!

Se quanto fin d'ora osservato è vero, allora emerge con chiarezza l'asimmetria che si instaura tra parte pubblica e privata. Mentre, infatti, l'ipoteca nasce come strumento di

³⁹⁸ Si veda Cass. n. 6088/2023, n. 31870/2021, n. 25256/2018, n. 4807/2017, n. 7342/2007.

³⁹⁹ Da ultimo, si veda Cass. n. 4807/2017, con commento di G. ANTICO, "La sopravvenuta conciliazione giudiziale fa venire meno la misura cautelare", in *Il fisco*, 2017, Vol. 13 pp. 1277 ss., e E. MARELLO, "Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari", in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2017, Vol. 11, pp. 895 ss.

⁴⁰⁰ Vedi SS. UU. n. 19667/2014.

garanzia nel credito, e nel diritto tributario essa si colloca tendenzialmente nella fase esecutiva, l'ipoteca ex art. 22, e in termini sostanzialmente analoghi anche il sequestro conservativo previsto dal medesimo articolo, diventano uno strumento di garanzia dell'aspettativa di credito che potrebbe non venire mai in essere.

Costituisce ulteriore elemento su cui vale la pena indugiare quello della perdita di efficacia delle misure. Ai sensi del comma 7 art. 27 del d.l. n. 185/2008, le misure cautelari adottate ai sensi dell'art. 22 d.lgs 472/1997 in base al processo verbale di constatazione, al provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi o al provvedimento di irrogazione della sanzione oppure all'atto di contestazione conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo. La norma è quanto meno enigmatica, sicché non indica a quale atto giuridico le misure adottate eccezionalmente sopravvivono. In dottrina⁴⁰¹ s'è addirittura ipotizzato che esse non subiscano gli effetti caducatori della sentenza di merito, e perdano efficacia solo dopo 2 anni dalla sentenza definitiva. Questo risultato esegetico condurrebbe a un'eminente lesione degli art. 2, 24 e 111 Cost., e ad una gravissima compressione del diritto di difesa. Appare più in linea con il dettato costituzionale la diversa interpretazione che valorizza l'originale previsione dell'art. 27 d.l. 185/2008, che indicava la scadenza del termine indicato nella cartella di pagamento come momento di perdita di efficacia delle misure cautelari. Sarebbe questo il momento a cui tali provvedimento sopravviverebbero, mentre la sentenza di merito a favore del contribuente conserverebbe la sua ordinaria efficacia caducatoria dei provvedimenti interlocutori⁴⁰². Se quest'ultima interpretazione è corretta, anche l'istituto, da questo punto di vista, si riporta ad una più equilibrata posizione.

Qualche perplessità lascia anche l'ampliamento di poteri riconosciuti alla Guardia di Finanza, e in particolare al Comandante provinciale, che può personalmente inoltrare l'istanza, sulla base del pvc redatto dagli agenti della GdF.

È fatto empiricamente indubbio che i presupposti delle misure cautelari, e cioè il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*, siano assai delicati da accertare. L'attribuzione di competenze in tal guisa a un corpo di polizia privo di competenze giuridiche specialistiche, e che si collocano nel momento in cui il procedimento è appena nascente,

⁴⁰¹ Vedi S. MULEO, "Ampliate e rettificcate le misure cautelari a favore dell'erario", in Corr. Trib., 2009, Vol. 8, pp. 591 ss.

⁴⁰² Vedi S. CANNIZZARO, "il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi", Torino, 2013, p. 92.

è quasi preoccupante. E infatti, un'istanza cautelare mal calibrata, specialmente nei confronti di un contribuente effettivamente in difficoltà finanziaria, può causarne la precipitazione della situazione patrimoniale⁴⁰³.

In calce a queste riflessioni, che si collocano sulla scia di contributi dottrinali di indiscussa chiarezza, ritengo sia necessario proporre un'altra, di più modesta caratura. Mi riferisco al tema, già parzialmente chiarito, dell'ambito soggettivo delle misure cautelari di cui discutiamo. S'è già detto che esse possono essere richieste sia nei confronti del trasgressore, che nei confronti degli obbligati tributari. Tuttavia, esistono ipotesi speciali in cui il trasgressore in cui il trasgressore è responsabile, in via residuale, anche dell'imposta non versata. Si pensi, ad esempio, ai liquidatori e amministratori responsabili per le imposte non versate, sorte durante il periodo in cui l'ente è sottoposto a liquidazione, di cui all'art. n. 36 d.p.R. n. 602/73; o anche alla responsabilità del socio nei confronti dei creditori della società di persone ex art. 2304 c.c.

In questi casi, esiste un credito d'imposta spettante all'Ufficio anche nei confronti del trasgressore. Tuttavia, la Cassazione ha messo in chiaro⁴⁰⁴ che la responsabilità sussidiaria così ricostruita nulla ha a che fare con l'obbligo tributario, trattandosi, piuttosto, di responsabilità civile, pur se accertata con atto impositivo. L'art. 22, tuttavia, non fa alcuna distinzione tra tipi di rapporto, riferendosi esclusivamente all'esistenza d'un credito facente capo all'amministrazione finanziaria. Non pare sussistano ragioni positive per escludere la presentazione d'una istanza cautelare nei confronti di tali soggetti, a fronte del credito d'imposta. Ferma restando l'esistenza d'una zona grigia, occorre intanto chiedersi come sia possibile applicare la rigida disciplina tributaria a un responsabile civile. E infatti, se le asimmetrie che fino a ora hanno scandito quest'opera sono prevalentemente giustificate dall'interesse fiscale, sicché il credito su cui ragioniamo ha natura civilistica, esso si colloca al di fuori del rapporto d'imposta vero e proprio, e, quindi, anche al di fuori della *ratio* dell'interesse fiscale, che si regge sull'obbligo costituzionale gravante sul privato di partecipare alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva⁴⁰⁵.

Naturalmente, i soggetti menzionati sono obbligati in via residuale, e spetta quindi all'amministrazione dare prova dell'incapienza del patrimonio dell'obbligato principale,

⁴⁰³ Conformemente a queste ultime conclusioni, M. DAMIANI, "Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria", in *Corr. Trib.*, 2010, Vol. 23, pp. 1821 ss.

⁴⁰⁴ Da ultimo, Cass. n. 31904/2021, e i precedenti ivi riportati.

⁴⁰⁵ Si veda F. GALLO, "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", a cura di L. Salvini e G. MELIS, Padova, 2014, pp. 3 ss.

per aggredire il patrimonio dell'obbligato sussidiario⁴⁰⁶. Parrebbe quindi ragionevole che dovrebbe preferirsi cautelare il patrimonio dell'obbligato principale, finché capiente; rimane, comunque, paradossale il possibile esperimento della disciplina tributaria, notoriamente autoritaria e orientata al pubblico interesse, nei confronti di un soggetto che contribuente non è.

Insomma, non pare vi siano dubbi che dai profili sistematici della materia traspaia la tirannia della ragion fiscale⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Si veda SS. UU. n. 28709/2020.

⁴⁰⁷ Mi preme, in qualità di autore del presente documento, sottolineare un dato di importanza fondamentale per l'intera analisi. Lo scopo di quest'opera è evidenziare le asimmetrie tra parti di carattere *esclusivamente* processuale. Non è infatti questa sede opportuna per soffermarci sugli aspetti procedurali, e anzi, è ambizione dell'opera concentrarsi in maniera quanto più mirata possibile sul solo processo. Nel caso ora esaminato, è evidente un'asimmetria procedimentale, e cioè l'assenza di contraddittorio preventivo, postulato invece dal procedimento di iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del d.p.R. n. 602/1973. La Cassazione infatti è chiara nell'escludere l'esistenza di un principio generale in tal senso, si veda per esempio Cass. n. 18383/2020, n. 12095/2019, n. 9261/2019. Asimmetrie di tal tipo non hanno cittadinanza in questo testo, e non saranno pertanto esaminate.

5. I MEZZI DI IMPUGNAZIONE

1. Inquadramento della disciplina

Per buona parte, i mezzi di impugnazione processualtributari sono del tutto analoghi a quelli previsti in sede civile. Essi sono regolati dagli articoli da 49 a 67 c.p.t. Nonostante il modulo di raccordo con il c.p.c. di cui all'articolo 1, il codice di rito tributario evidenzia ancor più intensamente l'affinità tra settori, affermando che, tanto in sede d'appello, quanto in sede di ricorso in Cassazione, così come anche per quanto concerne la revocazione, si applicano le norme processualcivilistiche, salvo quanto disposto dal d.lgs. 546/1992.

Ai sensi dell'art. 50 c.p.t., i mezzi di impugnazione ammessi in sede tributaria sono l'appello, il ricorso in Cassazione e la revocazione.

Rimangono fuori da tale rito il regolamento di competenza e l'opposizione di terzo.

Il regolamento di competenza è esplicitamente escluso dal processo tributario ai sensi del comma 4 dell'art 5 c.p.t. Questa mancanza, forse inopportuna, non costituisce comunque un grave *vulnus* per le parti; la competenza nel rito tributario, del resto, si radica inderogabilmente in base alla circoscrizione di appartenenza dell'ufficio cui spettano le attribuzioni di cui al rapporto controverso. Tra l'altro, il comma 4, art. 3 della L. n. 241/1990 stabilisce che, in ogni caso, l'amministrazione che emana l'atto debba indicare l'autorità cui è possibile ricorrere. In tale prospettiva, il regolamento di competenza sarebbe stato assai raro, in ragione della maggior uniformità sulle regole di accertamento della competenza per le controversie tributarie⁴⁰⁸.

Lascia invece perplessi l'espunzione dell'opposizione di terzo dal novero di strumenti ammissibili. Chiaramente, essa si spiega alla luce della tradizionale giurisprudenza che aveva sostanzialmente abrogato l'articolo 14 c.p.t., escludendo quasi del tutto il giudizio con pluralità di parti. L'ampliamento delle parti che possano potenzialmente entrare in giudizio rende concreta l'ipotesi che un litisconsorte pretermesso possa avere interesse ad impugnare la sentenza. Il tema, comunque, è del tutto speculare a quello di cui si è già discusso nel capitolo I, riguardo all'apertura del rito tributario a soggetti ulteriori rispetto

⁴⁰⁸ Si veda C. CONSOLO, *“Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario”*, in Il fisco, 1994, pp. 3378 ss. Di avviso contrario F. PISTOLESI, *“L'appello nel processo tributario”*, Torino 2002, pp. 65 ss., giacché si evidenzia che la sentenza sull'incompetenza rischi di essere comunque impugnata dalla parte interessata. Si darebbe, quindi, vita a un duplice processo: uno sulla riassunzione, l'altro d'impugnazione. Parrebbe, comunque, ipotesi assai residuale.

ai destinatari della notifica dell'atto. Come si è già osservato, se, come credo, in primo grado si è raggiunto un assetto paritario, nella misura in cui il privato ha ora la dignità di potersi costituire in giudizio se ne ha interesse, a prescindere dall'operato dell'amministrazione finanziaria, sarebbe logico ritenere che il terzo estromesso dovrebbe poter impugnare la sentenza in opposizione.

Anzi, se vogliamo dircela tutta, vi sarebbero motivi ancor più pregnanti per ritenere che l'opposizione di terzo dovrebbe avere cittadinanza nelle corti di giustizia tributaria. E infatti, la Corte Costituzionale, che fu chiamata a pronunciarsi sull'analogo questione attinente al limitrofo giudizio amministrativo, con sentenza n. 177/1995, dichiarò illegittimi gli articoli n. 28 e n. 36 della L. n. 1034/1971, istitutiva dei TAR, proprio perché non prevedevano l'opposizione di terzo come mezzo di impugnazione. E infatti, l'attuale codice del processo normativo ammette tale strumento ex art. 91.

Stando così le cose, ed essendo, oramai, diritto acquisito che la natura impugnatoria del rito tributario non sia d'ostacolo a questo mezzo di doglianza, non pare affatto peregrino ritenere che il principio di tipicità dei mezzi di impugnazione dovrebbe cedere il passo a un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art 50 c.p.t., consentendo l'ingresso dell'art. 404 c.p.c. nel rito di settore. Questa ipotesi, sviluppatasi in dottrina⁴⁰⁹, pare essere perfettamente in equilibrio con il primo grado di giudizio, e consentirebbe di recuperare la pluralità di parti anche nei gradi successivi.

Posto che la mancanza dell'opposizione di terzo in sede tributaria costituisce una grave asimmetria a svantaggio del contribuente, non mancano ipotesi in cui anche la parte pubblica potrebbe trarne giovamento; si pensi alla posizione giuridica del Comune, nelle controversie catastali tra privato e amministrazione finanziaria. E infatti, se pur è minoritaria la tesi secondo cui l'articolo 404 c.p.c. potrebbe accedere nel giudizio tributario *hic et nunc*, è comunemente auspicato in dottrina un intervento legislativo che lo implementi istituzionalmente⁴¹⁰.

Comunque, ragioni di chiarezza espositiva spingono a ribadire che l'opposizione di terzo, *sic rebus stantibus*, è pacificamente ritenuta inammissibile nel processo tributario, così costituendo un'evidente asimmetria tra le parti.

⁴⁰⁹ E in particolare da A. GIOVANNINI, "Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma", in Rass. Trib., 2014, Vol. 1, pp. 11 ss., autore di dottrina storicamente minoritaria, e forse proprio per questo massimamente lucida e attuale.

⁴¹⁰ Si veda F. TESAURO, "Giustizia tributaria e giusto processo", in Rass. Trib., 2013, Vol. 2, pp. 309 ss., P. RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 2007, p. 247, F. PISTOLESI, "L'appello nel processo tributario", Torino, 2002, pp. 42 ss.

2. L'appello

Il ricorso in appello proposto alla corte di giustizia di II grado segue forme sostanzialmente identiche alla disciplina processualcivilistica, cui l'articolo 49 c.p.t. esplicitamente rimanda. Quanto al procedimento, ai sensi dell'art. 61 c.p.t., si applicano le norme proprie del giudizio di primo grado.

Poiché, dicevano gli antichi, *repetita iuvant*, vale la pena ricordare che l'appello può essere proposto dal soggetto titolare cumulativamente della legittimazione e dell'interesse ad appellare. È legittimato ad agire il soggetto che, avendo partecipato al grado di giudizio precedente, abbia subito una pronuncia a lui almeno parzialmente sfavorevole. Sono sicuramente legittimati a proporre appello in via autonoma l'intervento principale e l'interventore adesivo autonomo⁴¹¹.

È uniformemente negata l'esistenza d'una autonoma legittimazione all'interventore adesivo dipendente, proprio perché questo soggetto, nel giudizio *a quo*, non è titolare di alcuna posizione giuridica autonomamente tutelata. Pertanto, l'eventuale impugnazione da parte di questo soggetto si colloca nei limiti e dell'eventualità dell'appello principale⁴¹².

Quanto all'interesse ad appellare, esso consiste nell'interesse a ottenere la riforma o la rimozione d'un precedente provvedimento giudiziale sfavorevole. Quindi, l'interesse ad agire sorge in capo al soggetto che abbia subito una pronuncia sfavorevole⁴¹³.

Alcune brevissime osservazioni devono essere riportate per quanto riguarda la pluralità di parti nel giudizio di appello, benché, per buona parte, esse richiamano quanto già detto per il primo grado. Nel rito civilistico, gli art. 331 e 332 c.p.c. regolano, rispettivamente, la pluralità di cause inscindibili e scindibili nel giudizio di appello.

Alla luce dell'art. 331 c.p.c., ove il giudice ravvisasse un'ipotesi di litisconsorzio necessario in ragione della sussistenza di una causa inscindibile comune a più parti, laddove l'appello non sia stato notificato da tutti o nei confronti di tutti i litisconsorti, egli dispone l'integrazione del contraddittorio. Ove questo non fosse integrato, l'appello sarebbe inammissibile. La ratio di questa norma, come più volte evidenziato dalla

⁴¹¹ Vedi Cass. n. 4878/1994, n. 925/1997, n. 6878/1976, n. 293/1980.

⁴¹² Vedi Cass. n. 24370/2006, n. 10237/1998, n. 8996/1995, n. 17595/2004.

⁴¹³ Vedi Cass. n. 17957/2008, n. 18691/2007.

giurisprudenza, è quella di evitare conflitti tra giudicati⁴¹⁴. Né in dottrina, né in giurisprudenza, parrebbe essersi mai dubitato che il disposto dell'articolo 331 c.p.c. trovi applicazione nel rito tributario, e su questo aspetto profili asimmetrici non sembrano sorgere⁴¹⁵.

Per quanto invece riguarda l'art. 332 c.p.c., tale articolo regola la pluralità di parti in appello in caso di causa scindibile. Nell'ipotesi di scindibilità della causa, il giudice è comunque tenuto a disporre la notifica dell'appello a coloro che abbiano partecipato al giudizio di primo grado, che potranno comunque presentare appello incidentale. In caso di omessa notifica, il giudizio rimane sospeso finché le altre parti non siano decadute dalla legittimazione ad appellare. Rispetto a tale ipotesi, invero, v'è stata una corrente minoritaria che ha sostenuto come il regime della pluralità di parti in sede di appello dovrebbe seguire i principi dettati dal solo art. 331 c.p.c.⁴¹⁶. Nondimeno, la dottrina prevalente ha pacificamente ritenuto operativo anche questa norma nel rito tributario⁴¹⁷. Analogamente alla dottrina, anche in giurisprudenza v'è stato un filone assolutamente maggioritario che non ha dubitato dell'estensibilità dell'art. 332 c.p.c. nel rito tributario⁴¹⁸, e una ricostruzione, tipicamente minoritaria e di merito, che invece è stata di avviso opposto⁴¹⁹. Posto che il dissidio interpretativo parrebbe essere sbilanciato a favore della tesi secondo cui sia l'art. 331 c.p.c. che l'art. 332 c.p.c. siano applicabili al rito tributario, la Suprema Corte, con ordinanza n. 6204/2023, ha ritenuto di rimettere la questione alle Sezioni Unite. Ove tale organo dovesse pronunciarsi nel senso descritto

⁴¹⁴ Vedi Cass. n. 2859/2016, n. 17497/2015, n. 1535/2010.

⁴¹⁵ Vedi L. BIANCHI, "Articolo 54" in "Commentario breve alle leggi del processo tributario", a cura di C. GLENDI e C. CONSOLO, Padova, 2012, p. 678; A. D'ANGELO e B. D'ANGELO, "Manuale del nuovo processo tributario con rassegna di giurisprudenza: commento sistematico del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546", Bologna, 1994, p. 245, ove si qualifica l'ipotesi come litisconsorzio necessario; C. CORRADO OLIVA e A. TEDOLDI, "L'appello nel processo tributario", in "Il giudizio tributario", Milano, 2022, p. 495.

⁴¹⁶ Vedi B. SANTAMARIA, "Le impugnazioni e l'appello", in Il fisco, 1996, Vol. 45, pp. 5245 ss.

⁴¹⁷ Vedi gli autori indicati in nota *supra* rispetto all'operatività nel rito tributario dell'art. 331 c.p.c.. Vedi, inoltre, G. BAFILE, "Brevi note sulla inscindibilità in grado di appello delle cause vertenti contro i coobbligati solidali", in Rass. Trib., 2000, Vol. 5, pp. 1622 ss. ove si afferma "a me pare, tuttavia, che non sia corretto desumere l'inscindibilità delle controversie tributarie dall'art. 53, comma 2, in difetto di ulteriori e più penetranti indicazioni, e che, in mancanza di un'esplicita previsione, non sia possibile configurare l'inammissibilità dell'appello in difetto della integrazione del contraddittorio nei confronti di tutte le parti del processo. L'art. 53, comma 2, non preclude l'applicazione né dell'art. 331, né dell'art. 332 del codice di procedura civile".

⁴¹⁸ Se non altro in quanto nessuna nullità può essere comminata se non espressamente prevista o quando comunque l'atto abbia raggiunto il suo scopo, vedi Cass. n. 14423/2010. Ne fanno applicazione Cass. n. 2208/2012, n. 5508/2016.

⁴¹⁹ Delle poche ipotesi in tal senso, C.t.r. del Piemonte, n. 50/2011, ove si legge in motivazione che "la norma non può essere traslata nel processo tributario ex art. 1, comma 2 D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 in quanto espressamente derogata dall'art. 53, comma 1, stesso decreto".

come minoritario, allora potrebbero sorgere dei profili di asimmetria, se non altro in ragione dell'inopinata rigidità che connoterebbe il ricorso in appello, le cui ipotesi di inammissibilità, dal lato del contribuente, si moltiplicherebbero. Comunque, tale rischio sembrerebbe essere assai esiguo, sicchè anche la dottrina, preso atto della recente remissione alle Sezioni Unite, ha evidenziato come non sussistano motivi penetranti per aderire alla tesi più rigorosa⁴²⁰.

Così come accade nel rito civile, anche in quello tributario si suole distinguere tra appello principale e appello incidentale. Il criterio distintivo tra i due è meramente cronologico: il primo appello proposto viene definito "principale", quelli successivi sono invece detti "incidentali". L'appello incidentale, se proposto nel termine ordinario per appellare, che nel rito tributario, ai sensi dell'art 51 c.p.t., è di 60 giorni dalla data della notifica della sentenza, e comunque non oltre i 6 mesi dalla pubblicazione ex art. 327 c.p.c., viene detto "tempestivo", mentre, se è stato proposto oltre questo termine, si parla di appello incidentale "tardivo". Tale mezzo di doglianza non è autonomo, ma dipende dall'appello principale, che ne delinea i confini dei motivi e ne determina la sorte. L'inammissibilità dell'appello principale comporta l'inammissibilità dell'appello incidentale tardivo, ex art 334 c.p.c.

L'appello tributario, così come quello civile, è un mezzo di impugnazione a critica libera e a effetto sostitutivo.

È interessante notare come, tra le poche differenze tra regime tributario e regime civile, vi sia la richiesta degli "*specifici motivi*" d'appello, richiamati dagli art. 53 e 56 c.p.t. Questa differenza è meramente semantica, giacché la giurisprudenza tributaria ha stabilito che è sufficiente che l'atto di gravame, nel complesso, consenta di ricavare con ragionevole certezza il contenuto delle critiche⁴²¹.

⁴²⁰ Vedi A. RUSSO, "L'integrazione del contraddittorio nel processo tributario con pluralità di parti", in *Il fisco*, 2023, Vol. 15, pp. 1453 ss., ove si osserva che "*Sembrerebbe comunque irragionevole sanzionare con una declaratoria di inammissibilità l'appello non notificato a tutte le parti costituite in primo grado; ciò per una duplice ragione: la prima è l'assenza di una espressa sanzione di nullità dell'appello notificato in maniera siffatta, la seconda invece è da ricercarsi nella elaborazione giurisprudenziale che ha individuato l'esigenza di interpretare restrittivamente le cause di inammissibilità, sancendo che la mancata notifica dell'appello a una delle parti del processo non ha effetti irreversibili*"

⁴²¹ Vedi Cass. n. 6050/2020 e n. 32954/2018; in dottrina, C. CORRADO OLIVA e A. TEDOLDI, *op. cit.* p. 512, ove si osserva che "*Secondo l'impostazione tradizionalmente condivisa in dottrina e giurisprudenza tributaria, i motivi di impugnazione sono il mezzo cui opera la devoluzione tra il primo e il secondo grado di giudizio [...] per assolvere questa funzione, è sufficiente che l'atto di gravame, nel suo complesso, consenta di ricavare con ragionevole certezza le censure, anche implicite, mosse alla sentenza di primo grado*"

Coerentemente con la moderna concezione dell'appello come strumento di revisione del giudizio precedente, l'art. 57 c.p.t., in maniera del tutto analoga all'art. 345 c.p.c., contiene il divieto di nova in appello, e cioè il divieto di espandere il *thema decidendum* al di là dei temi già emersi in primo grado. In altre parole, non sono ammissibili nuove domande ed eccezioni non proposte già col ricorso introduttivo dell'intero giudizio.

2.1 Il rapporto tra l'appello incidentale e la riproposizione dei motivi rimasti assorbiti in primo grado

Nonostante la sostanziale omogeneità tra il regime civilistico e quello tributario, le caratteristiche proprie del rito di settore fanno trasparire profili di asimmetria rispetto al regime di devoluzione al giudice dell'appello dei motivi assorbiti in primo grado.

Le norme che ai nostri fini interessano sono contenute nell'art. 346 c.p.c., applicabile nel rito tributario in forza del rinvio dell'art. 49 c.p.t., e di quella corrispondente contenuta nell'art. 56 c.p.t. Queste regolano la così detta acquiescenza impropria, consistente nella rinuncia, cui consegue la formazione del giudicato interno, delle questioni non accolte nella sentenza del giudice di prime cure, e non specificamente riproposte in appello. Occorre poi mettere in relazione siffatta disciplina con l'art. 53 c.p.t., che regola le forme dell'appello, e dispone che in esso vengano specificamente indicati i motivi di doglianza. Parrebbe, tuttavia, che, nonostante la per lo più coincidenza tra l'art. 346 c.p.c. e l'art. 56 c.p.t. una differenza vi sia. Mentre la prima norma fa riferimento alle "*domande e le eccezioni non accolte*", la norma autoctona del rito tributaria utilizza, invece, l'espressione "*questioni e le eccezioni non accolte*".

Costituisce elemento sostanzialmente pacifico in dottrina che la differenza terminologica tra due espressioni sia scelta consapevole del legislatore. Il termine "*questioni*" includerebbe un oggetto più ampio rispetto alle mere "*domande*", quali le "*ragioni*", i "*motivi*", e le istanze "*probatorie*" non accolte in primo grado⁴²². V'è anche dottrina che ha interpretato la norma in maniera marcatamente estensiva, sostenendo che la parte uscita praticamente vittoriosa può limitarsi a riproporre le questioni esplicitamente rigettate dal giudice di I grado ai sensi dell'art. 56, invece che tramite un appello

⁴²² Vedi F. PISTOLESI, "*Articolo 56*", in "*Il nuovo processo tributario*", a cura di T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, Milano 2004 pp. 649 e 650; L. BIANCHI, "*Articolo 56*" in "*Commentario breve alle leggi del processo tributario*", Padova, 2012, p. 692.

incidentale⁴²³. Si giungerebbe alla conclusione per cui il termine “*questioni*” sia stato adoperato per garantire armonia e coerenza al quadro complessivo. Infatti, mentre all’appellante spetta il ruolo di individuare i motivi di doglianza da devolvere al giudice di II grado, l’appellato che non sia soccombente pratico o effettivo, non essendo legittimato a proporre appello in via principale, è tenuto a riproporre ex art. 56 le questioni rimaste assorbite o rigettate in primo grado⁴²⁴

Ulteriore ragione attribuita al maggior respiro riconosciuto dal legislatore all’art. 56 rispetto al corrispettivo processualciviltistico sarebbe da ricondursi al principio di concentrazione che ispira lo svolgimento del giudizio dinanzi alla corte di giustizia tributaria di I grado⁴²⁵.

In scorta di tali osservazioni, se ne deduce la seguente demarcazione tra i confini posti tra l’art. 53 e l’art. 56 c.p.t. Dal momento che il presupposto dell’appello incidentale è l’esistenza di una situazione di soccombenza pratica reciproca o ripartita, solo la parte in concreto soccombente è legittimata a proporre relativo motivo d’appello. In caso, invece, di assorbimento dei motivi, oppure di domande ed eccezioni espressamente respinte laddove che le ha avanzate risulta concretamente vittoriosa, tali questioni vanno riproposte ex art. 56⁴²⁶.

Cionondimeno, tali ultime osservazioni parrebbero essere state, almeno in un primo momento, ampiamente disattese dalla giurisprudenza, che ha per lo più disconosciuto portata innovativa alla norma processual tributaria⁴²⁷. Dell’orientamento riduttivo dell’ambito di applicazione dell’art. 56 c.p.t. rispetto a quanto prospettato in dottrina, rappresenta esempio lampante la sentenza pronunciata a Sezioni Unite n. 11799/2017⁴²⁸.

⁴²³ Vedi A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO “*Commentario al nuovo contenzioso tributario*”, Milano, 1996, pp. 773 e 774, ove si legge che per questioni si deve intendere “*tutte – indistintamente – le difese prospettate in primo grado e in quella sede rigettate o assorbite*”.

⁴²⁴ Vedi P. RUSSO, “*Diritto processuale tributario*”, Milano, 2022, p. 260.

⁴²⁵ Aggiunge F. PISTOLESI in op. cit. pp. 650 e 651: “*Se tutto il materiale di causa che le parti hanno interesse a devolvere alla cognizione del giudice d’appello risulta fornito, la fase di gravame può avviarsi direttamente all’epilogo con la trattazione della causa in camera di consiglio, senza necessità di contatto tra i contraddittori*”.

⁴²⁶ Vedi P. RUSSO in op. cit., p. 261, e F. PISTOLESI, in op. cit., p. 652.

⁴²⁷ Vedi Cass. n. 3653/2001, per cui “*L’art. 56 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, secondo cui «le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale che non sono specificamente riproposte in appello si intendono rinunciate» non ha un contenuto normativo diverso da quello dell’art. 346 c.p.c. e il termine «questione», pertanto, deve essere inteso come «domanda», cioè come «questione suscettibile di essere dedotta come autonomo motivo di ricorso o di impugnazione» e non comprende, quindi, le mere argomentazioni o difese*”; nello stesso senso, Cass. n. 21506/2010, n. 9001/2004.

⁴²⁸ Con commento di C. CONSOLO, “*Un ambo delle Sezioni Unite sull’art. 345 (commi 2 e 3). Le prove nuove ammissibili perché indispensabili (per la doverosa ricerca della verità materiale) e le eccezioni (già svolte) rilevabili d’ufficio*”, in Corr. giur., 2017 Vol. 2, pp. 1406 ss.

In tale sede il Supremo Consesso⁴²⁹, in un *obiter dictum*, ha chiarito che la riproposizione ufficiosa della questione non statuita in sede di merito non è sufficiente, dovendosi piuttosto procedere con un appello incidentale, quando la decisione di rigetto rechi in motivazione implicita e indiretta ma inequivoca nel senso della sua infondatezza, oppure quando sia stata violata la gradazione imposta dal convenuto alle sue difese di merito. L'insegnamento della Corte parrebbe indicare che non ogni questione rimasta assorbita sia suscettibile di essere meramente riproposta; occorrerà, invece, valutarne l'infondatezza implicitamente accertata dal giudice *a quo*. Nel prosieguo della sentenza richiamata, il collegio giudicante richiama il principio della "*ragione più liquida*", secondo cui, nel definire una controversia, il giudice deve decidere in base alla questione di più immediata percezione⁴³⁰, e distingue due ipotesi di mancata pronuncia. Afferma il collegio giudicante che, se il giudice omette di pronunciarsi su un'eccezione senza neanche lasciar intendere di averla valutata, allora, tendenzialmente, su di essa non v'è alcuna decisione, neanche implicita, idonea a formare giudicato implicito⁴³¹. Se, invece, il giudice adotta la soluzione più liquida, è ipotizzabile che vi sia stata una valutazione implicita sull'eccezione⁴³².

Così posto, il criterio di discernimento appare sibillino; richiamandosi l'illustre dottrina già menzionata, la distinzione tra la mancata pronuncia su di un motivo che possa essere oggetto di mera riproposizione oppure di appello sta nell'astratto ragionamento posto in essere dal giudice. Se la questione si pone logicamente a valle delle ragioni della decisione sarà rimasta assorbita, se invece essa si pone a monte si tratterà tendenzialmente di un'implicita valutazione di infondatezza⁴³³.

⁴²⁹ Con il par. 9 della sentenza.

⁴³⁰ Vedi il par. 9.4.6 della sentenza.

⁴³¹ Il giudice *a quo* propone l'esempio dell'eccezione di prescrizione per cui "*se la domanda, in presenza di un'eccezione di prescrizione del convenuto, viene rigettata dal giudice di primo grado, perché egli ritiene che i fatti costitutivi non sono stati provati, non è predicabile nemmeno in astratto che il tenore della decisione implichi una valutazione (sebbene astratta) di infondatezza dell'eccezione di prescrizione, e ciò perché un diritto di cui non è stata dimostrata l'insorgenza non si può prescrivere o non prescrivere*".

⁴³² Il giudice *a quo* propone l'esempio dell'eccezione di nullità per cui "*sempre in caso di rigetto della domanda per mancata prova dei fatti costitutivi, ma in presenza di un'eccezione di nullità del rapporto dedotto o di un'eccezione di annullabilità o di invalidità o di inefficacia o relativa ad altro fatto in astratto incidente sui fatti costitutivi, come per esempio una transazione o una novazione, in astratto è ipotizzabile tanto che il giudice di primo grado, scrutinando i fatti costitutivi del rapporto e reputandoli non provati, abbia potuto supporre implicitamente che quelle eccezioni non erano fondate*".

⁴³³ Vedi C. CONSOLO in op. cit., p. 1417, che con nota critica sottolinea "*Senonchè, questo lo si può affermare solo in via tendenziale, sulla base dell'astratto dover essere dell'iter decisorio, che il silenzio della sentenza non vale in concreto a confermare o smentire [...] sarebbe stato meglio negare in radice la configurabilità di un rigetto implicito. La massima prudenza che le SS.UU. additano al giudice di appello non pone il convenuto al riparo da errori di interpretazione del silenzio*".

Naturalmente, tale decisione ha avuto riverbero anche nelle decisioni della Sezione Tributaria⁴³⁴, per cui si è stabilito che il contribuente, se pure uscito interamente vittorioso, deve comunque riproporre la questione ritenuta implicitamente infondata dal giudice di I grado al giudice di appello, tramite ricorso incidentale, a pena di formazione di giudicato interno sulla questione⁴³⁵. Mentre parte della dottrina ha sostenuto che così andrebbe a concretarsi un'ipotesi di legittimazione ad appellare inusuale, sicché non deriverebbe dall'effettivo pregiudizio della sentenza, ma dallo stesso appello principale e dalla possibilità che questo venga accolto⁴³⁶, altra ermeneutica⁴³⁷ ha invece ritenuto “*pienamente condivisibili*” le conclusioni della Cassazione, nella misura in cui “*pure nel processo tributario è prescritta la deduzione di motivi specifici di appello, di modo che è inevitabile che tali motivi vadano spesi anche avverso il capo della sentenza di primo grado che evidenzi la soccombenza sebbene non comportante alcun reale pregiudizio*”. A ciò si aggiunga che, nonostante la ricostruzione della dottrina precedentemente indicata, tale decisione gode di una certa coerenza interna alla giurisprudenza della Corte, che già in precedenza aveva sostenuto che la riproposizione delle questioni/domande non accolte operi solo rispetto a quelle legittimamente non oggetto di pronuncia da parte del giudice di I grado⁴³⁸.

Per ragioni di completezza, pare opportuno segnalare che questa sentenza è stata parzialmente superata. La Suprema Corte, con sent. n. 7941/2020, ha richiamato la sentenza n. 11799/2017, là dove si afferma che il mancato esame di una eccezione pregiudiziale di rito astrattamente idonea a precludere l'esame di una domanda che, di fatto, sia stata esaminata dal giudice e rigettata nel merito onera la parte che l'aveva proposta, ancorché vittoriosa nel merito, di proporre appello incidentale, restando quindi preclusa, in mancanza di impugnazione, la possibilità per la parte di riproporre l'eccezione ai sensi dell'art. 346 c.p.c.

⁴³⁴ Ad esempio, le SS.UU. sono state richiamate da Cass. n. 23786/2017.

⁴³⁵ In senso critico, P. RUSSO, in op. cit., p. 260, per cui “*Tale indirizzo interpretativo non appare peraltro condivisibile [...] l'opinione criticata fa leva da un lato sulla considerazione che la formula letterale dell'art. 56 è idonea a ricomprendere sia l'ipotesi dell'assorbimento sia quella della reiezione; dall'altro su quella considerazione per cui si crea l'opinabile figura dell'appello condizionato*”. Vale la pena sottolineare che non sia del tutto vero che l'orientamento si muove dal dato letterale dell'art. 56 c.p.t, visto il precedente delle SS.UU.

⁴³⁶ P. RUSSO in op. cit. p. 260.

⁴³⁷ Vedi F. PISTOLESI, “*La delimitazione dei confini fra riproposizione delle questioni non accolte ed appello incidentale nel processo tributario ed i relativi riflessi sulla nozione di interesse ad appellare*”, in Rass. Trib., 2018, Vol. 1, pp. 243 ss.

⁴³⁸ Vedi Cass. n. 16477/2016.

Ad avviso del collegio giudicante, tale interpretazione non è condivisibile. Si è infatti evidenziato come il giudice del 2017 muovesse dal principio giurisprudenziale della ragione più liquida, che consentirebbe al giudice di esaminare una ragione di merito suscettibile di assicurare la definizione del giudizio anche in presenza di una questione pregiudiziale. Il giudice del 2020 ha ritenuto, invece, che il principio della ragione liquida operi solo tra questioni di merito, e non tra più questioni pregiudiziali di rito e di merito. Il principio che si esamina risponde ad esigenze di economia processuale, e consente al giudice di concentrarsi esclusivamente su questioni di merito tali da accelerare la definizione del giudizio⁴³⁹. Per tali motivi, non viene condivisa l'argomentazione della sentenza n. 11799/2017 secondo cui la parte vittoriosa del merito debba necessariamente dolersi con appello incidentale della mancata statuizione di una questione di rito. Da ciò si è tratto il principio di diritto secondo cui *“Una pronuncia di primo grado che, senza affermare espressamente l'ammissibilità di una domanda riconvenzionale, rigetti la stessa per ragioni di merito, non implica alcuna statuizione implicita di ammissibilità di tale domanda”*. Ne consegue che la parte vittoriosa nel merito, contrariamente a quanto precedentemente sostenuto dalle Sezioni Unite, non ha alcun onere di presentare appello incidentale avverso al “giudicato implicito” così formatosi su una questione di rito, ma sarà, invece, obbligo del giudice rilevare d'ufficio la questione oggetto di omessa pronuncia oppure onere della parte riproporla ex art. 346 c.p.c.⁴⁴⁰.

Ulteriore punto meritevole di essere evidenziato con riferimento al problematico rapporto tra l'istituto della proposizione in giudizio delle questioni non accolte ex art. 56 c.p.t. e quello della proposizione del ricorso ex art. 53 c.p.t., è quello dei termini di decadenza rispettivamente previsti. Quanto all'appello incidentale, l'art. 54 c.p.t. stabilisce che esso sia proposto a pena di inammissibilità secondo quanto disposto dall'art. 23 c.p.t., e cioè entro 60 giorno dalla data di notifica del ricorso. Pur se non vi è una specifica indicazione in tal senso, è pacifica l'ammissibilità nel rito tributario dell'appello incidentale tardivo, in forza della norma di rinvio al c.p.c. prevista dall'art. 49 c.p.t. Esso può essere proposto

⁴³⁹ Si osserva, infatti, che *“Tale esigenza rappresenta un corollario della possibilità di definire il giudizio su questioni di merito che presuppongono l'esistenza del diritto controverso (e, quindi, siano concettualmente successive al relativo accertamento) senza, tuttavia, procedere all'accertamento del diritto e, quindi, senza precludere la possibilità che a tale accertamento, positivo o negativo, si proceda in altra sede e per altri fini”*

⁴⁴⁰ Analogamente, A. MODESTINO, *“Considerazioni sul perimetro di applicazione del «primato della ragione più liquida» tra la ragionevole durata del processo e l'ordine delle questioni”*, in Foro It., 2020, Parte I, pp. 3592 ss.; si veda anche E. BORSELLI, *“Il criterio della ragione più liquida nel rapporto rito-merito: “giudicato implicito” e giudizio d'impugnazione”*, in Giusto Proc. Civ., 2021, Vol. 2, pp. 447 ss.

dalla parte che abbia fatto acquiescenza della sentenza di primo grado o per la quale siano inutilmente decorsi i termini di impugnazione principale⁴⁴¹.

Circa il termine di riproposizione in giudizio delle questioni non accolte, non è possibile fornire una risposta univoca, ciò sia poiché manca un termine positivamente individuato dal legislatore, sia perché la giurisprudenza e la dottrina sono tutt'altro che consolidate. Così, si è ipotizzato che, coerentemente al giudizio di primo grado, il termine dell'esercizio della facoltà ex art. 56 c.p.t. vada identificato in dieci o venti giorni prima della trattazione della causa, a seconda che vengano prodotti o meno dei nuovi documenti⁴⁴².

Comunque, la giurisprudenza⁴⁴³ e la dottrina⁴⁴⁴ attualmente dominanti inquadrano il termine ultimo di riproposizione in quello individuato dall'art. 23 c.p.t., e cioè quello di deposito delle controdeduzioni.

Ciò posto, i profili di asimmetria che emergono dall'anzidetto regime si comprendono alla luce di un'ulteriore interpretazione della Suprema Corte. Nell'esegesi di legittimità, s'è fatto strada un orientamento secondo cui, in virtù della natura impugnatoria del giudizio tributario, le ragioni poste alla base dell'atto impositivo si considerano acquisiti in giudizio, senza il bisogno di riproporli. Ne consegue che l'art. 56 c.p.t. è rivolto al solo contribuente⁴⁴⁵. Lo squilibrio che si va a generare parrebbe essere *in re ipsa*. In primo luogo, l'orientamento della Cassazione secondo cui il motivo di ricorso oggetto di

⁴⁴¹ Si veda S. DELLA BONTÀ, "L'articolo 53" "Commentario breve alle leggi del processo tributario", a cura di C. GLENDI e C. CONSOLO, Padova 2012, p. 686; G. CRISTIANI, "I giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie", Milano, 2009, p. 36; F. Pistolesi, "L'appello incidentale tardivo", in "IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO", a cura di T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, Milano, 2004, p. 639 e 640, che pure osserva che, ove sia venuto meno il potere di appellare per i motivi descritti, "la notificazione dell'appello comporta la rimessione in termini dell'appellato, dunque con le stesse forme ed entro il termine [previsto dall'art. 23]". In giurisprudenza si veda Cass. n. 11349/2001.

⁴⁴² Si veda F. PISTOLESI, "Il processo tributario", Torino, 2023, p. 268, ove si osserva che "l'articolo 54 comma 1, non esclude che le controdeduzioni possano depositarsi pure dopo la scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello". In tal senso, si vedano Cass. n. 6734/2015 e n. 26507/2021.

⁴⁴³ Si veda Cass. n. 26830/2014, ove si osserva che "Nel processo tributario, improntato a criteri di speditezza e concentrazione, la volontà dell'appellato di riproporre le questioni assorbite, pur non occorrendo a tal fine alcuna impugnazione incidentale, deve essere espressa, a pena di decadenza, nell'atto di controdeduzioni da depositare nel termine previsto per la costituzione in giudizio, e non può essere manifestata in atti successivi, che esplicano una funzione meramente illustrativa". Analogamente, Cass. n. 12937/2016, n. 17950/2012, n. 10502/2021.

⁴⁴⁴ Si veda P. RUSSO in op. cit. p. 261, che osserva che "La riconosciuta possibilità di una costituzione tardiva della parte resistente rispetto al termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso non equivale ad affermare che il mancato rispetto del termine sia privo di conseguenze; Anche F. PISTOLESI, in op. cit. nota 12, riconosce la maggioritaria tesi avversaria;

⁴⁴⁵ In tal senso, Cass. n. 16049/2005, n. 21622/2016, ove si afferma che "Il disposto di cui all'art. 56 d.leg. n. 546/1992, nella parte in cui prevede che "le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado e non specificamente riproposte in appello si intendono rinunciate, fa riferimento all'appellato e non all'appellante", con commento di c, Vol. 6, pp. 474 ss.; in tal senso, Cass. n. 17842/2016, n. 18496/2016.

mancata pronuncia del giudice di primo grado può essere devoluto al giudice dell'appello mediante la mera riproposizione della questione non accolta solo se esso non sia stato implicitamente dichiarato infondato in primo grado rischia di comporta un gravosissimo rischio incombente sul contribuente, che dovrà realizzare un “*processo alle intenzioni*”⁴⁴⁶ del giudice di primo grado. A nulla, peraltro, parrebbe rilevare il parziale mutamento di indirizzo che parrebbe essere stato posto in essere con sentenza n. 7941/2020⁴⁴⁷. Ed infatti, i soli elementi acquisiti in giudizio, e che non richiedono riproposizione, sembrerebbero essere quelli contenuti nell'atto impositivo, in ragione della peculiare natura del rito tributario, in cui la materia giustiziabile è definita in una fase pre-processuale, dall'atto stesso⁴⁴⁸. Ne consegue che, poiché le questioni pregiudiziali non possono essere contenute nell'atto impositivo, sarebbe comunque onere anche dell'amministrazione riproporle ove assorbite, e, in tal senso, verrebbe meno l'asimmetria. Al contrario, le questioni di merito su cui si possa formare giudicato implicito, nella misura in cui il descritto orientamento della Suprema Corte continuasse a essere applicato, devono essere oggetto di impugnazione da parte del solo contribuente. In secondo luogo, e fermo restando che non sussiste un termine perentorio di costituzione in giudizio per l'amministrazione finanziaria⁴⁴⁹, il contribuente, perfino quando uscito pienamente vittorioso dal giudizio precedente, sarà comunque tenuto a costituirsi tempestivamente in giudizio per riproporre i motivi rimasti assorbiti⁴⁵⁰. Parrebbe, in conclusione, che si siano sviluppati una serie di orientamenti tali da costituire concreto ostacolo per l'accesso del contribuente al pieno esercizio dei diritti di difesa in appello, senza che, tuttavia, essi abbiano alcun riflesso per la parte pubblica.

2.2 L'ammissione di nuovi documenti nel giudizio di appello

⁴⁴⁶ In tali termini ha descritto C. CONSOLO in op. cit. l'orientamento di cui si discute.

⁴⁴⁷ Successivamente disattesa da altre pronunce, quali la n. 6762/2021, che riprende la posizione sostenuta dalla sentenza n. 11799/2017.

⁴⁴⁸ Ed infatti, la sentenza n. 16049/2005 fa riferimento alle sole “*ragioni poste a base dell'atto impositivo impugnato*”.

⁴⁴⁹ Si rimanda al capitolo 2.

⁴⁵⁰ Criticamente, F. RANDAZZO in op. cit. osserva che “*Si tratta di una soluzione non condivisibile, quanto meno sotto il profilo del termine per la riproposizione. Questo termine, infatti, non trattandosi di appello incidentale quanto piuttosto di mera riproposizione, dovrebbe avere comunque per la parte appellata il carattere di termine ordinatorio*”.

Come si è osservato nel paragrafo dedicato alla scarna riproduzione degli elementi fondamentali del ricorso in appello, tale mezzo di impugnazione non presenta quasi nessuna specificità rispetto al rito civile. Vi è, però, una relevantissima eccezione.

Mentre l'art. 57 c.p.t. prevede il divieto di nova in appello, l'articolo 58 c.p.t. concerne il divieto di nuove prove. Il primo comma dell'art 58 pare essere mutuato dal terzo comma dell'art. 345 c.p.c., che prevede un'analogia preclusione. Le due norme conoscono, inoltre, un'identica eccezione, e cioè l'ammissibilità in appello delle prove non fornite nel grado precedente per causa non imputabile alla parte. A ciò si aggiunge che la disciplina processualtributaria è oggi più ampia rispetto alla norma civile, dal momento che sono, inoltre, ammissibili in appello le prove necessarie alla decisione, laddove nel rito civile la previsione equivalente è stata abrogata con d.l. n. 83/2012.

Questi elementi, sicuramente interessanti, non sembrano tuttavia rilevanti al nostro scopo, sicché non ritengo rappresentino causa di discriminazione tra le parti.

È esplosivo, invece, il secondo comma dell'art. 58 c.p.t., che consente alle parti di produrre, in ogni caso, nuovi documenti, purché essi non comportino una diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio, né estendano il *petitum* già formatosi nel grado precedente⁴⁵¹

La portata asimmetrica di questa norma ha condotto la ctr della Campania a sollevare un incidente di costituzionalità per violazione degli art. 3, 24 e 117 Cost., cui ha seguito la sentenza n. 199/2017⁴⁵².

L'ordinanza di rimessione ha correttamente evidenziato le maggiori criticità della norma. Punto focale della critica, correttamente sottolineato dal rimettente, è che l'interpretazione letterale della norma consente la produzione di documenti in giudizio a prescindere che essi fossero o meno disponibili alla parte in primo grado, consentendo di sopperire alla mera inerzia del soggetto interessato. E infatti, la nuova produzione documentale in appello pregiudicherebbe i diritti di difesa della controparte, di cui risulterebbe pretermesso il diritto di fornire già in primo grado controdeduzioni utili per contestare i documenti successivamente prodotti. Di fatto, si assisterebbe alla soppressione di un grado di giudizio.

⁴⁵¹ Si veda Cass. n. 9224/2007, n. 8489/2009, con nota di S. MAGNONE CAVATORTA, “*I nuovi documenti nei confini dell'appello come «novum iudicium»*”, in GT – Riv Giur. Trib., 2010, Vol. 4, pp. 330 ss., n. 6921/2011, con nota di P. TURIS, “*Produzione in appello di documenti non depositati in primo grado*”, in Il fisco, 2012, Vol. 35, pp. 5672 ss.

⁴⁵² Con commento di M. TORTORELLI, “*Non lede il diritto di difesa la produzione di documenti nuovi nel giudizio tributario di appello*”, in Il fisco, 2017, Vol. 35, pp. 3367 ss.

Inoltre, pare ben calibrata l'asserita violazione dell'art. 3 Cost., nella misura in cui sarebbe improvvidamente avvantaggiata la parte che ha già in possesso documenti precostituiti – di solito l'amministrazione finanziaria –.

La corte Costituzionale ha dichiarato non fondata l'eccezione di costituzionalità. In primo luogo essa ha ritenuto che non sussistono discriminazioni, dal momento che, in astratto, la facoltà di introdurre nuovi documenti è riconosciuta a entrambe le parti.

Inoltre, in più occasioni la medesima corte ha chiarito che non esiste alcun principio di uniformità tra ordinamenti, tanto che sono da ritenersi ammissibili, in linea di principio, differenze tra branche giuridiche⁴⁵³.

Così com'è, la decisione della Consulta è ineccepibile nella motivazione. E infatti, le critiche da indirizzare alla disciplina non possono vertere sul piano dogmatico, né su quello, comunque, propriamente giuridico. È, ancora una volta, il tema della discrezionalità legislativa, cioè dell'opportunità. Ora, due norme esaminate in precedenza lasciano ancor più perplessi. S'è già detto che con la L. n. 130/2022 nel processo tributario ha fatto capolino la testimonianza scritta, novità da molti accolta positivamente, mentre altri, con le cui idee ci siamo allineati, ne hanno evidenziato l'implicito vantaggio per l'amministrazione finanziaria. Si è infatti detto che in virtù della propria posizione strutturale, la parte pubblica trae sistematicamente maggior vantaggio dalla testimonianza documentale. Se in queste critiche qualcosa di vero c'è, l'ammissibilità della testimonianza scritta anche in appello non può che amplificare il problema preesistente, addirittura premiando l'amministrazione rimasta inerte⁴⁵⁴.

I più intensi dubbi, però, emergono alla luce della mancanza di termine di costituzione in giudizio per l'amministrazione. Anche su quest'aspetto si è già commentato, e lo si ribadisce. Occorre però aggiungersi che, in difetto di qualsivoglia termine, ben potrebbe l'Ufficio rimanere contumace in primo grado, attendere la sentenza pronunciata in sua assenza, e sulla base di essa valutare se costituirsi nell'eventuale appello, ove potrà fornire tutte le prove documentali necessarie. La combinata lettura delle due menzionate previsioni dà alla luce una tecnica di approccio alle controversie giurisdizionali che lascia sbigottiti, rendendo evidente la disparità di trattamento tra le parti⁴⁵⁵.

⁴⁵³ Si veda Cost.n. 165/2000, n. 82/1996, 217/2000.

⁴⁵⁴ Come aveva a tempo debito evidenziato A. MARCHESELLI, "Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello", in *Corr. Trib.*, 2009, Vol. 33, pp. 2695 ss.

⁴⁵⁵ Si veda anche G. PAGANI, "Nuovi documenti e nuove prove nel giudizio tributario d'appello: aspetti contraddittori e possibili soluzioni", in *Il fisco*, 2011, Vol. 45, pp. 7293 ss.

3 Il ricorso in Cassazione

Il processo tributario si arresta con la pronuncia del giudice dell'appello⁴⁵⁶. L'eventuale ricorso in cassazione ha natura ordinaria, e vi si applicano, salvo sparute eccezioni, le norme del codice di procedura civile. Tali circostanze porrebbero il giudizio di legittimità al di fuori della ricerca che ci siamo proposti di condurre. Da dire, comunque, c'è così poco che tanto vale fare un'eccezione alle regole autoimposte.

Tanto per cominciare, il legislatore, in più occasioni, ha messo in difficoltà il giurista che si ostina a parlare di giudizio di legittimità; non sono infatti mancate ipotesi in cui ai giudici del Palazzaccio è stata attribuita competenza di merito oltre che di legittimità⁴⁵⁷.

In effetti, questo modello di risoluzione delle controversie non è di per sé incostituzionale. La consulta, con sentenza n. 184/1974, in materia penale, aveva a suo tempo affermato che l'articolo 111 Cost. non può dirsi violato quando si attribuiscono alla Suprema Corte poteri più ampi di quelli che naturalmente già le spettano.

Comunque, non desterà sicuramente sorpresa la consapevolezza che quando il legislatore promulga norme speciali che derogano al regime normale che limita alla legittimità la cognizione della Corte, lo fa per implementare le peggior specie di strumenti deflattivi del contenzioso, e cioè i condoni, le rottamazioni e gli stralci.

È questo, ad esempio, il caso del comma 8, art. 16 della L. n. 289/2002, che, nell'introdurre una forma di definizione anticipata della controversia fiscale⁴⁵⁸, ha attribuito la cognizione dell'eventuale impugnazione del diniego al giudice presso cui la lite è pendente, compresa la Cassazione. In dottrina s'è parlato di "*incultura processuale*"⁴⁵⁹. E in effetti, riunire legittimità e merito, salvo che si affermi il valore ornamentale dei gradi di merito, qualche dubbio sull'effettiva tutela dei diritti delle parti lo fa sorgere⁴⁶⁰.

⁴⁵⁶ Per tutti, A. M. PERRINO, "Il giudizio di legittimità in materia tributaria", in "Il giudizio tributario", Milano, 2022, p. 537.

⁴⁵⁷ Si veda Cass. n. 3427/2005, n. 7892/2005, n. 6493/2006.

⁴⁵⁸ i.e. un condono.

⁴⁵⁹ Si veda C. GLENDI, "Chiusura di liti pendenti e incultura processuale", in Corr. Trib., 2003, Vol. 12, pp. 927 ss.

⁴⁶⁰ Sul punto, e della tesi che la norma sia asimmetrica a svantaggio del contribuente, F. D'AYALA VALVA, "Il nuovo contenzioso da condono", in in fisco, 2004, Vol. 42, pp. 7081 ss., B. BELLÈ, "Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, L. n. 289/2002", in Rass. Trib., 2003, Vol. 2, pp. 449 ss., G. FERRAÙ, "Rapporti tra il processo di impugnazione per diniego di definizione delle liti pendenti e quello relativo alla lite originaria", in GT – Riv. Giur. Trib., 2005, Vol. 2, pp. 170 ss.

Ora, posto che v'è stata dottrina che riteneva che nel caso di specie l'asimmetria fosse nei confronti del contribuente⁴⁶¹, poiché questi veniva costretto a rinunciare a due gradi di giudizio per far valere le proprie ragioni, ritengo che la realtà sia, incredibilmente, diametralmente opposta. E infatti, se è vero che la competenza degli Ermellini sul merito comporta un sacrificio per entrambe le parti, il soggetto maggiormente interessato a sperimentare una difesa efficace e pregnante – eventualmente anche suggerendo un incidente di costituzionalità – è l'amministrazione finanziaria.

Parrebbe che, ormai, la Corte Costituzionale si stia orientando sempre maggiormente verso l'incostituzionalità dei condoni fiscali⁴⁶². Se questo è vero, provvedimenti di tal genere che persistono al diritto nazionale e internazionale costituiscono un privilegio per il contribuente, a favore del quale la norma è posta. È una strada tutta in salita quella che deve affrontare l'Ufficio, che si trova ad affrontare, in *medias res*, una norma sopravvenuta e di dubbia legittimità che cambia le carte in tavola.

Insomma, s'è trovata anche un'asimmetria a svantaggio dell'amministrazione finanziaria, posto che ci si augura che norme di tal guisa, distorsive dell'ordine costituito, non siano più promulgate.

Ciò detto, il rito in Cassazione, che pur risente per certi aspetti della specificità della disciplina tributaria, non pare essere di per sé espressivo della sistematica discriminazione subita dal contribuente⁴⁶³.

Né apprezzabili differenze si riscontrano rispetto al giudizio di revocazione, sostanzialmente regolato dall'art. 395 c.p.c. Quest'ultimo mezzo di impugnazione, nella prospettiva della tesi che ci siamo proposti di affrontare, non pare meriti un paragrafo a sé stante.

⁴⁶¹ Si veda *supra* F. D'AYALA VALVA.

⁴⁶² Da ultimo, si veda Corte Cost. n. 66/2022.

⁴⁶³ Si rimanda ad A.M. PERRINO, in op. cit., per una disamina delle interazioni tra diritto civile e tributario nel ricorso in Cassazione.

CONCLUSIONI

Si fanno opportune talune considerazioni conclusive. Non pare il caso di indugiare ulteriormente sul presupposto di tesi, e cioè sull'esistenza di profili asimmetrici tra le parti nel processo tributario; difatti, tale circostanza costituisce elemento acquisito al dizionario comune del tributarista, e in questa sede ci si è limitati a circoscrivere il precipitato normativo dell'astratto favoritismo del legislatore verso l'amministrazione finanziaria.

La questione rimasta irrisolta riguarda il motivo per cui ancora oggi, anche in seguito all'ultima riforma del processo, la parità delle armi non si dispiega nella pienezza del proprio significato. Il principio generale in forza del quale il diritto tributario risulta, nel suo complesso, sbilanciato a favore della parte pubblica è stato sviluppato *de iure condendo* dalla Corte Costituzionale. Esso prende il nome di interesse fiscale, e consiste nell'interesse della pubblica autorità di prelevare il debito d'imposta del contribuente per finanziare l'erario. In realtà, la Consulta non lo ha mai esplicitamente definito, e anzi, per quanto sia sotteso a molteplici pronunce di costituzionalità, molto di rado è esplicitamente richiamato dal giudice delle leggi⁴⁶⁴.

L'interesse fiscale, proprio poiché non regolato positivamente, può essere unicamente apprezzato alla luce dei presupposti sociali e culturali che si sono in seguito sublimati nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. La sua genesi va ricondotta al complesso rapporto che si è instaurato tra il privato cittadino e la pubblica autorità all'alba della nascita dello Stato moderno.

L'attuale visione della relazione tra Stato e cittadino dal punto di vista fiscale può essere ricondotta a due opposte ricostruzioni, proposte, rispettivamente, dalla dogmatica tedesca e da quella inglese, nel corso del XIX secolo.

Per quanto concerne la Germania, la più illustre dottrina dedicatasi allo studio sistematico della materia è attribuita all'opera di Karl Friederich Gerber. L'insegnamento che questo chiarissimo giurista ha lasciato si colloca in un periodo storico di forte rinnovamento per il diritto tedesco, chiamato a superare la visione giuridica veterocapitalista che aveva

⁴⁶⁴ Per esempio, la Corte Costituzionale vi fa esplicito riferimento nelle sentenze n. 140/2022, n. 262/2020, n. 201/2020, n. 243/2017, n. 181/2017, n. 198/2010, n. 522/2002, n. 344/2002, n. 85/2002, n. 355/1998.

caratterizzato il secolo precedente⁴⁶⁵, in cui il diritto pubblico s'identificava nel diritto privato.

Come evidenziato dal Gerber, il più importante indice sintomatico del rinnovamento giuridico a cui andava incontro la Germania stava proprio nella diversa natura assunta dal diritto tributario; osservava, infatti, che finché il diritto pubblico s'intrecciava col diritto privato, allora l'obbligazione tributaria era un'obbligazione come ogni altra. Quando il diritto pubblico divenne una branca autonoma dell'ordinamento, anche l'obbligazione tributaria cambiò, smettendo di essere espressione di un rapporto paritetico di tipo privatistico, e diventando strumento di esercizio della Sovranità⁴⁶⁶.

Lo Stato, nella dogmatica tedesca, assume una posizione avvantaggiata e superiore rispetto all'individuo. Nella letteratura successiva⁴⁶⁷, Gerber identifica lo Stato non più come "organismo" ma come "persona giuridica" e pone in tale definizione il nucleo essenziale di tutto il diritto pubblico. Lo Stato persona diventa il centro di imputazione dei rapporti giuridici di diritto pubblico, del tutto distinta dagli individui che lo compongono⁴⁶⁸. Il dovere tributario viene definito come precipua manifestazione del concetto generale di sottomissione, il cui fondamento viene fatto risalire in quelle "superiori basi naturali e morali del diritto"⁴⁶⁹.

Rispetto alla posizione tedesca, la dottrina inglese assunse una prospettiva diametralmente opposta. Il diritto di *common law* si connota infatti per la centralità del principio della *Rule of law*, per cui il potere governativo-amministrativo di imporre il tributo è delimitato dai superiori diritti del privato, garantiti attraverso il ruolo attribuito al potere legislativo e giudiziario⁴⁷⁰. Così, ad esempio, William Blackstone inizia il primo libro dei *Commentaries on the laws of England* trattando dei diritti naturali e personali, affermando poi che le restanti parti non sono che lo svolgimento di quelle premesse.

⁴⁶⁵ K. F. GERBER, "Ober öffentliche Rechte", Tübingen, 1852. Ci si riferirà alla traduzione italiana a cura di P. L. LUCCHINI, "Diritto pubblico", Milano, 1971. Nell'opera, afferma l'autore che "Il diritto pubblico tedesco è diventato un diritto completamente nuovo; le vecchie sue fondamenta sono state demolite, il terreno stesso su cui esse poggiavano, è stato scosso e rinnovato".

⁴⁶⁶ Osserva GERBER in op. cit., pp. 38 ss. "nella sua intima essenza è invece soltanto una forma di manifestazione del potere dello Stato distinta solo nell'oggetto dagli altri atti statali di imperio; l'adempimento di esso non è, come il pagamento di un debito civile, lo scioglimento di un vincolo individuale di obbligazione, ma uno dei modi in cui si assolvono i doveri organici che ciascuno ha in quanto membro della collettività statale".

⁴⁶⁷ ed in particolare in "Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrecht", Leipzig, 1865.

⁴⁶⁸ Così infatti, in op. cit. p. 95, "il diritto pubblico è un sistema di facoltà di volere, basato però sulla capacità, rivestita della personalità, del popolo politicamente unito [...] la sua volontà giuridica è il dominio".

⁴⁶⁹ Si veda *supra*, p. 129.

⁴⁷⁰ Si veda L. ANTONINI, "Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali", Milano, 1996, p. 34.

La preminenza dei diritti del singolo rispetto al Sovrano rende del tutto incompatibile nel mondo anglosassone l'esistenza di un diritto speciale di natura pubblica. In quest'ottica, l'obbligazione tributaria non può che qualificarsi come atto di "autoimposizione" da parte del privato⁴⁷¹.

Rispetto ai dei due grandi e contrapposti orientamenti di matrice tedesca e inglese, l'Italia assunse una posizione ambigua. La combinata lettura degli articoli 10⁴⁷² e 30⁴⁷³ dello Statuto Albertino, nell'attribuire alla Camera dei deputati⁴⁷⁴ il potere-dovere di approvare le legge d'imposta, pareva avvicinare il sistema del Regno di Sardegna, e dell'Italia unita in seguito, a quello anglosassone.

Nell'orientamento giurisprudenziale, tuttavia, l'ordinamento giuridico delineato fu immediatamente avvicinato allo statalismo tedesco. Emblematica fu l'esegesi della disposizione prevista all'articolo 4 del Codice civile del 1865 dove si prevedeva che "le leggi penali e quelle che restringono il libero esercizio dei diritti o formano eccezione alle regole generali o alle altre leggi, non si estendono oltre i casi e tempi in esse espressi". La corte di Cassazione di Torino, in una celebre decisione⁴⁷⁵, destinata a influenzare il pensiero giuridico del tempo, affermò che la visione del diritto tributario come limitativo dei diritti dei privati fosse anacronistica. Si escluse che le imposte stabilite da un legislatore democratico potessero essere odiose e restrittive, e dunque assoggettate al citato articolo 4⁴⁷⁶.

Su tali presupposti, anche in Italia, verso la fine del secolo, si affermarono nella prassi decreti legge a contenuto tributario, pur se contrari allo Statuto Albertino, sempre giustificati dalla giurisprudenza in forza della "necessità finanziaria" dello Stato⁴⁷⁷.

Insomma, pare chiaro che l'Italia, da ancor prima della sua unificazione, abbia scelto di aderire al pubblicismo tedesco, e nacque allora quello che oggi è l'interesse fiscale.

⁴⁷² L'art. 10 dello Statuto così recitava: "La proposizione delle leggi apparterrà al Re ed a ciascuna delle due Camere. Però ogni legge d'imposizione di tributi, o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato, sarà presentata prima alla Camera dei Deputati".

⁴⁷³ L'art. 30 dello Statuto così recitava: "Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re".

⁴⁷⁴ Che, ai sensi dell'art. 39 dello Statuto, era l'unico organo legislativo rappresentativo del Regno. I membri del Senato, ai sensi dell'art. 33 dello Statuto, erano di nomina regia.

⁴⁷⁵ Si tratta della sentenza del 7 febbraio 1866.

⁴⁷⁶ Disse la Corte torinese, rispetto al concetto di diritto tributario come limitativo dei diritti: "[esso si è] insinuato in altre epoche della giurisprudenza, quando le imposizioni potevano considerarsi come l'espressione arbitraria della volontà di un governo autonomo ed oppressore, deve bandirsi dal foro, né è più lecito farne materia di un qualunque ordinamento giuridico. Le leggi finanziarie non hanno carattere né odioso, né oppressivo; liberamente votate e conformate ai reali bisogni dello Stato, ne rappresentano la forza, e quindi una delle vitali condizioni del bene generale".

⁴⁷⁷ Si veda L. ANTONINI in op. cit. p. 61.

Nella Repubblica italiana la Corte Costituzionale ha desunto il principio in esame a partire dall'art. 53 della Costituzione, anche se è chiaro che le sue radici affondano ben più in profondità. Richiamando la più illustre dottrina, il principio di capacità contributiva non costituisce, infatti, un limite del legislatore all'esercizio dei propri poteri; il suo scopo principale è, invece, quello di rappresentare il presupposto costituzionale della compartecipazione dei consociati alle pubbliche spese⁴⁷⁸. Il contenuto effettivo del principio dell'interesse fiscale è quello di sacrificare il principio di corrispettività quale regola generale posta a fondamento dei decrementi patrimoniali, in virtù di interessi super individuali, che depotenziano l'ottica privatistica a vantaggio del comune interesse⁴⁷⁹. L'elaborazione costituzionale sul punto è inoltre pienamente coerente con l'art. 42 Cost., nella misura in cui individua la funzione sociale come limite al godimento della proprietà privata⁴⁸⁰.

Nel senso descritto, l'interesse fiscale diventa strumento di garanzia di libertà, ed in particolare di "*libertà dalla privazione*"⁴⁸¹, elemento tipico dello Stato sociale. L'interesse fiscale, dunque, concerne l'esigenza primaria della collettività di acquisire le risorse finanziarie essenziali per garantire la propria vitalità e così assecondare il perseguimento dei propri fini generali attraverso investimenti, spese, carichi pubblici⁴⁸².

Certamente, esso non può essere utilizzato senza alcun confine. È evidente come in un assetto pluralista i valori costituzionali non possano essere presi irrelati rispetto ad altri valori, con cui potrebbero entrare in conflitto. Nondimeno, non sarebbe concepibile un penetrante scrutinio da parte del giudice su settori tanto delicati. È così da considerare inadeguato l'intervento decisionale della Corte costituzionale a sostituirsi al legislatore nella individuazione del punto di equilibrio tra gli opposti valori dell'interesse fiscale e dell'interesse individuale, poiché tale organo resta estraneo al dibattito parlamentare che

⁴⁷⁸ F. GALLO, "*L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*", Padova 2014, ove si afferma che "*mi sembra non del tutto soddisfacente e per certi versi contraddittorio attribuire alla capacità contributiva la funzione di limite oggettivo e indeclinabile al riparto medesimo, individuando tale limite assoluto nel solo fatto che manchi nel presupposto d'imposta la disponibilità patrimoniale [...] si intende forse con ciò sostenere che nella materia fiscale la tutela dei diritti proprietari deve continuare a coincidere con quelli della persona e perciò prevalere su quella dei diritti sociali?*".

⁴⁷⁹ Si veda P. BORIA, "*L'interesse fiscale*", Torino, 2014, p. 93. Osserva l'autore che "*in questo plesso di valori non può che ritrovarsi in posizione dominante l'interesse fiscale quale valore volto ad esprimere il pregio assiologico dei bisogni e degli interessi della comunità*".

⁴⁸⁰ Analogamente, A. FEDELE, "*Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*", 1999, in Riv. Trim. Dir. Trib., Vol. 3, pp. 971 ss.

⁴⁸¹ Termine coniato da E. FORSTHOFF, "*Rechtsstaat im Wandel, verfassungsrechtliche Abhandlungen*", Stuttgart, 1964, p. 153. Secondo l'autore paragonare il privato al "*consumatore del servizio alla perfezione*" implica la privazione del soggetto della sua personalità e il suo abbandono a meri meccanismi di approvvigionamento.

⁴⁸² Si veda P. BORIA in op. cit., p. 101.

solo è in grado di mettere in luce la disponibilità al sacrificio dell'uno o dell'altro valore in un determinato contesto storico e congiunturale⁴⁸³. Si spiega in tali termini il motivo per cui le osservazioni contenute in tale tesi molto raramente si siano espresse verso valutazioni a carattere costituzionale.

Nell'ottica ora descritta, si spiega anche la ragione per cui si è tentato, finché possibile, di non sbilanciarsi nella critica, nè di offrire prospettive di riforma⁴⁸⁴. La ragione è che le asimmetrie del diritto tributario, pur se presenti, non possono essere qualificate come assolutamente ingiuste. La ricerca del corretto equilibrio, o di nessun equilibrio, tra la visione statalistica tedesca o inglese non può che essere rimessa alla sensibilità di ciascun giurista. In questa sede, non v'è conclusione che possa essere adottata se non l'oggettiva circostanza che il diritto tributario è una materia autoritaria e asimmetrica, lasciando ai posteri l'onere di verificare, col senno di poi, se ciò sia stato giusto o meno.

⁴⁸³ Si veda P. BORIA in op. cit. p. 193.

⁴⁸⁴ Pur nella consapavolezza di illustre dottrina che ha qualificato tali profili sotto la luce dell'incostituzionalità. Ad esempio, E. DE MITA, *“Interesse fiscale e tutela del contribuente”*, Milano, 2006. Con specifico riferimento al processo, si veda il Capo XVI dell'opera, *“profili di incostituzionalità del nuovo processo tributario”*, p. 201 dell'op. cit. in quella sede, l'autore afferma a p. 203 che *“il fiscalismo italiano è un diritto posto nel solo interesse della Pubblica Amministrazione”*.

BIBLIOGRAFIA

- AA. VV. "Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno statuto del contribuente europeo", in *Corriere Tributario*, 2014
- ACCORDINO, P. e FERLAZZO NATOLI, L., "Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario", in *Il fisco*, 2007
- ACCORDINO, P., "Ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario", in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 2012
- ACCORDINO, P., "Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità", *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2008
- ACCORDINO, P., "Sull'intervento adesivo nel processo tributario", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2020
- ALBENZIO, G., "Solidarietà e intervento del terzo nel processo tributario", in *Foro Italiano*, 1989
- ALLEGRETTI, M., "La tutela del contribuente nel nuovo processo tributario", *Il fisco*, 1993
- ALLORIO, E. "Diritto processuale tributario", Torino, 1942.
- ALLORIO, E., "Efficacia di prove ammesse ed esperite in contrasto con la legge?", in *Giur. It.*, 1960
- AMATUCCI, A. "Trattato di diritto tributario", Padova, 1994
- AMATUCCI, A., "Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica", in *Corriere Tributario*, 1998
- ANTICO, G. e GENOVESI, M., "Nuovo onere della prova e ristretta base: tutto cambia perché nulla cambi?", in *Il fisco*, 2023
- ANTICO, G., "Il riconoscimento dei costi tra accertamento analitico, induttivo e analitico-induttivo", in *Il fisco*, 2023
- ANTICO, G., "La sopravvenuta conciliazione giudiziale fa venire meno la misura cautelare", in *Il fisco*, 2017
- ANTONINI, I., "Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali", Milano, 1996
- ANTONINI, M., e PIANTAVIGNA, P., "La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria", in *Corriere Tributario*, 2023
- ANTONINI, M., e PIANTAVIGNA, P., "Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria", in *Corriere Tributario*, 2022
- ANTONINI, P., e DE NICOLA, M., "L'utilizzo in giudizio delle dichiarazioni di terzi non contenute in PVC alla luce del 'nuovo' onere della prova", in *Corriere Tributario*, 2023
- ANTONUCCIO, A., "La chiamata in causa dell'ente creditore ha natura sostanziale - La chiamata in causa dell'Ente creditore: inciampi interpretativi anche da parte della Corte di cassazione", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2019
- ARE, C., "L'onere della prova nel processo tributario: per la Cassazione nihil sub sole novi – Commento", in *Il fisco*, 2022
- AZZONI, A., "Parti e interventori nel processo tributario: affinità e differenze rispetto ad altri giudizi", in *Il fisco*, 2004
- AZZONI, V. "La lunga e lenta agonia delle Commissioni tributarie", in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 2017
- BAFILE, G., "Brevi note sulla inscindibilità in grado di appello delle cause vertenti contro i coobbligati solidali", in *Rassegna Tributaria*, 2000
- BALLANCIN, A., "Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali", in *Rassegna Tributaria*, 2014

BAMBINO, M., "La ripartizione (non sempre equa) dell'onere della prova nel processo tributario tra amministrazione finanziaria e contribuente", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018

BASILAVECCHIA, M., "L'accertamento unitario trova un assetto stabile", in *Corriere Tributario*, 2008

BASILAVECCHIA, M., "Misure cautelari e riscossione", in *Rassegna Tributaria*, 2013

BASILAVECCHIA, M., "Quaderni", 2002

BASILAVECCHIA, M., "Ancora novità su misure cautelari, versamenti e riscossione coattiva", in *Corriere Tributario*, 2009

BASILAVECCHIA, M., "Iscrizione ipotecaria: per il ricorso basta la notifica all'agente della riscossione – La legittimazione passiva nel ricorso avverso l'iscrizione d'ipoteca", in *GT – Rivista Giurisprudenza Tributaria*, 2017

BASILAVECCHIA, M., "La giurisdizione", in *"Il giudizio tributario"*, a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

BATISTONI FERRARA, F., "Processo tributario (riflessioni sulla prova)", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1982

BATTELLI, E. "Vulnerabilità della persona e debolezza del contraente", in *Rivista di Diritto Civile*, 2022

BELLÈ, B., "Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020

BELLÈ, B., "Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, L. n. 289/2002", in *Rassegna Tributaria*, 2003

BELLOMIA, S., nota in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1982

BENVENUTI, F., "L'istruzione nel processo amministrativo", 1953, ora in *"Scritti giuridici"*, 2006

BENVENUTI, F., voce "Istruzione nel processo amministrativo", in *Enciclopedia giuridica*, XXIII, 1973

BERLIRI, A. "Principi di diritto tributario", Milano, 1964

BERLIRI, A., "Le leggi del registro", Milano, 1952

BERLONI, U., "Affidavit come modalità alternativa di assunzione della prova testimoniale. l'esperienza nordamericana", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2007

BESSO, C., "La testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c.: i caratteri dell'istituto", in *Giurisprudenza Italiana*, 2013

BESSO, C., "Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà", in *Rivista di Diritto Processuale*, 2000

BIANCHI, L., "Soci di fatto di società di capitali e presunzione da 'ristretta base': gli incerti confini del litisconsorzio necessario tributario propter opportunitatem", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2022

BIANCHI, L., "Articolo 54" in "Commentario breve alle leggi del processo tributario", a cura di C. GLENDI e C. CONSOLO, Padova, 2012

BIZIOLI, G., "Considerazioni critiche in merito all'orientamento giurisprudenziale in tema di transfer pricing", in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2014

BOGGIO, L. "Società cancellate - La Consulta salva l'ultrattività 'fiscale' delle società cancellate. Verso l'ultrattività 'civile'?", in *Giurisprudenza Italiana*, 2021

BONSIGNORI A., "Aspetti sostanziali del fallimento e delle altre procedure concorsuali", in "Trattato di diritto privato a cura di P. RESCIGNO", Torino, 1983

BORIA, P., "La Consulta riconosce al contribuente la presunzione di incidenza dei costi sui ricavi occulti – Un ulteriore intervento della Corte costituzionale sul tema della

presunzione legale relativa ai prelevamenti bancari", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2023

BORIA, P., "L'interesse fiscale", Torino, 2014

BORSELLI, E., "Il criterio della ragione più liquida nel rapporto rito-merito: "giudicato implicito" e giudizio d'impugnazione", in Giusto Processo Civile, 2021

BRUZZONE, M., "È valida la notifica dell'appello a mani proprie della parte appellante anziché presso il suo difensore", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2003

BRUZZONE, M., "Il momento di perfezionamento delle notifiche a mezzo posta", in Corriere Tributario, 2003

BUSCEMA, I., "La riforma della giustizia e del processo tributario", in Azienditalia, 2022

CAGLIARI, P., "L'attuazione delle misure cautelari", Esecuzione Forzata, 2022

CALAMANDREI, P., "Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari", Padova, 1936

CAMOGLIO, L. P., "L'istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario", in Diritto e Pratica Tributaria, 1994

CAMOGLIO, L. P., "Prove penali, 'giusto processo' e poteri di acquisizione del giudice tributario", in Diritto e Pratica Tributaria, 2000

CAMPODONICO, F. "L'estinzione differita delle società ai fini tributari al vaglio della Corte costituzionale", in Diritto e Pratica Tributaria, 2020.

CANÉ, D., "Riflessioni sulla riforma della tutela cautelare nel processo tributario", Bollettino Tributario d'Informazioni, 2016.

CANNIZZARO, S., "Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi", Torino, 2013

CANTELLI, S. "Cittadini-contribuenti e avvocati tributaristi: figli di un processo minore?", in Il fisco, 2014

CANTILLO, M., "Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente", in Rassegna Tributaria, 2007

CANTILLO, M., "Il sequestro conservativo tributario", in Rassegna Tributaria, 2003

CANZIO, G. "L'indipendenza della magistratura nel XXI secolo", in Foro Italiano, 2018

CAPONI, R., "La notificazione a mezzo posta si perfeziona per il notificante alla data di consegna all'ufficiale giudiziario: la parte non risponde delle negligenze di terzi", in Foro Italiano, 2003

CAPONI, R., "La rimessione in termini nel processo civile", Firenze, 1996

CAPONI, R., "Piero Calamandrei e la tutela cautelare", in Rivista di Diritto Processuale

CAPPABIANCA, A. "La 'questione tributaria' nell'ambito della Corte Suprema di Cassazione", in Foro Italiano, 2017

CAPPABIANCA, A. "L'arretrato 'tributario' in Cassazione: occasioni da cogliere ed errori da evitare", in Foro Italiano, 2021.

CAPPONI, B., nota in il Foro Italiano, 1994

CARINCI, A., "L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992", in iltributario.it del 17/03/2023

CARINCI, A., "Solo la società estinta può ricorrere", in Eutekne.info del 22 giugno 2018.

CARNELUTTI, F. "Lezioni sul processo civile", Padova, 1930.

CARNELUTTI, M. "Lezioni di diritto processuale civile", Padova, 1920

CARULLO, A., nota in Giurisprudenza Costituzionale, Vol. 1

CASTALDI, L., "Art. 14", in "Il nuovo processo tributario" a cura di T. BAGLIONE, M. MICCINESI, S. MENCHINI, Milano 2004

CASTALDI, L., "La parte ricorrente e la c.d. 'pluralità di parti' nel processo tributario", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

CASTALDI, L., "Le parti", in "Manuale di diritto tributario", a cura di G. FRANSONI, F. PISTOLESI, P. RUSSO, Milano, 2013

CASTALDI, L., "L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione", in Rassegna Tributaria, 2012

CAUMONT CAIMI, C. and PARDINI, N., "Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto", in Corriere Tributario, 2023

CHINDEMI, D. "Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2016", in Diritto e Pratica Tributaria, 2016

CHINDEMI, D., "Requisiti e procedimento delle misure cautelari a favore dell'amministrazione finanziaria", in Corriere Tributario, 2014

CHIOVENDA, G. "Azione nel sistema dei diritti", 1903, come commentato da PROTO PISANI, A. in Foro Italiano, 2003

CHIOVENDA, G. "Principi di diritto processuale civile", Napoli, 1923

CHIOVENDA, G., "La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo", in "Saggi di diritto processuale civile", Roma, 1930

CIPOLLA, G. M., "La prova nel processo tributario", in Diritto e Pratica Tributaria, 2009

CIPOLLA, G. M., "Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative", in Rassegna Tributaria, 2006

CIPOLLA, G. M., "A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze sc. fin., 1993

CISSELLO, A., "Ricorso contro società estinta con dubbio legittimazione", in Eutekne.info del 29 giugno 2018

COLLI VIGNARELLI, A., "Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario", Rassegna Tributaria, 1996

COLLI VIGNARELLI, A., "Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria", in Rassegna Tributaria, 1988

COMELLI A., "Profili processuali tributari alla luce del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nella prospettiva della continuità rispetto alla legge fallimentare", in Diritto e Pratica Tributaria, 2022

CONIGLIARO M., "Difesa del debitore insolvente dinanzi al Fisco: chiaro interesse ad agire ma opaca legittimazione processuale", in Il fisco, 2022

CONIGLIARO, M., "Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo", in Il fisco, 2022

CONIGLIARO, M., "Tutela cautelare estesa a tutti i gradi del giudizio tributario", Il fisco, 2015

CONSOLO, C. "Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

CONSOLO, C. "Terzietà e imparzialità nella dinamica dei processi non penali", in Foro Italiano, 2012

CONSOLO, C., "La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato al Senato", in Il fisco, 1989

CONSOLO, C., "Per una nuova figura del litisconsorzio necessario nel processo tributario", in Giustizia Tributaria, 2017

CONSOLO, C., "Una buona 'novella' al c.p.c.: la riforma del 2009 (con i suoi artt. 360 bis e 614 bis) va ben al di là della sola dimensione processuale", in Corriere Giuridico, 2009

CONSOLO, C., "Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario", in Il fisco, 1994

CONSOLO, C., "Un ambo delle Sezioni Unite sull'art. 345 (commi 2 e 3). Le prove nuove ammissibili perché indispensabili (per la doverosa ricerca della verità materiale) e le eccezioni (già svolte) rilevabili d'ufficio", in *Corriere giuridico*, 2017

CONSOLO, C., nota in *Giurisprudenza Italiana*, 1994

CONTRINO, A., "Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 2018

CONTRINO, A., "Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 2018

COPPOLA, P. "Il rinvio pregiudiziale dipende dalla riforma del processo civile", in *Diritto e Pratica Tributario*, 2023

CORSINI, F., "La prova testimoniale assunta in forma scritta", in *Rivista di Diritto Processuale*, 2010

CRISTIANI, G., "I giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie", Milano, 2009

D'ANGELO, A. e D'ANGELO, B., "Manuale del nuovo processo tributario con rassegna di giurisprudenza : commento sistematico del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546", Bologna, 1994

D'AYALA VALVA, F., "Il nuovo contenzioso da condono", in *Il fisco*, 2004

D'ALESSIO, U., "L'efficacia del vincolo solidale nel diritto tributario", Napoli, 1968.

DAMIANI, M., "Criticità e distonie delle misure cautelari patrimoniali in materia tributaria", in *Corriere Tributario*, 2010

DE ANDRÈ, F. "Storia di un impiegato" (album), 1973, canzone: "Sogno Numero Due"

DE CRISTOFARO, G. "Legislazione italiana e contratti dei consumatori nel 2022: l'anno della svolta. Verso un diritto 'pubblico' dei (contratti dei) consumatori?", in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 2022

DE LUCA, A., "La Consulta si pronuncia Inammissibile la prova testimoniale anche nel nuovo processo tributario", in *Il fisco*, 2000

DE MATTEIS S., "Liquidazione giudiziale e processo tributario: la capacità processuale del debitore e i limiti soggettivi del giudicato tributario", in "Procedure concorsuali e processo tributario", Milano, 2020

DE MITA, E. "Processo Tributario: una riforma con troppe voci", in *Il Sole 24 Ore* del 22 aprile 2017 e retro, 2016

DE MITA, E., "Interesse fiscale e tutela del contribuente", Milano, 2006

DE VITA, A., "Voce Affidavit", in *Digesto (discipline privatistiche) sez. civile, I*, 1987

DEL FEDERICO L., "Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari", in *Corriere Tributario*, 2007

DEL FEDERICO, L., "Sanzioni improprie e imposizione tributaria", in "Le sanzioni amministrative nel diritto tributario", 1993

DEL FEDERICO, L., "Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana", Milano, 2010

DELLA BONTÀ, S. "L'articolo 53" "Commentario breve alle leggi del processo tributario", a cura di C. GLENDI e C. CONSOLO, Padova 2012

DELLA CANANEA, G., "Manuale di diritto amministrativo", Torino, 2022

DELLA VALLE, E. "La 'dipendenza' del giudice tributario di nuovo alla Corte costituzionale", in *Il fisco*, 2023.

DELLA VALLE, E., "La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario", in *Il fisco*, 2022

DEOTTO, D. e LEOVECCHIO, L., "L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato", in *Il fisco*, 2022

DONATELLI, S., "L'onere della prova nella riforma del processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2023

EREMITA, A. R., "Sul divieto di «praesumptum de praesumpto»", in *Foro Italiano*, 2023

FABIANI, E., "Note sulla nuova figura di testimonianza (c.d. scritta) introdotta dalla legge n. 69 del 2009", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2011

FABIANI, M. "Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico", in *Rivista di Diritto Processuale*, 2022

FALSITTA, G., "Appunti in tema di solidarietà", in *Giur. It.*, 1967

FALSITTA, G. "Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria", in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2007

FALSITTA, G., "Manuale di diritto tributario, Parte generale", Padova, 1999

FANNI, M., "Le 'dichiarazioni sostitutive di atto notorio' nel processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2009

FANTOZZI, A. "Diritto Tributario", Torino, 1999.

FANTOZZI, A., "Diritto tributario", Milano, 1991

FAROLFI, A., "Dichiarazioni scritte di terzi e mancata riproposizione delle istanze istruttorie nella precisazione delle conclusioni", in *ilprocessocivile.it* del 15/01/2018

FASANO, A., "Le notificazioni degli atti nel procedimento tributario" in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

FAZZALLARI, E., voce "I Provvedimenti cautelari", in *Enciclopedia del Diritto*, 1988, Vol. XXXVII

FAZZOLARI, E. "Enciclopedia Giuridica", voce, "processo civile" 1986, Vol. XXXVI

FEDELE, A., "Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana", 1999, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*

FERRAJOLI, L., "La tutela cautelare nel processo tributario", in *Accertamento e Contenzioso*, 2016

FERRAJOLI, L., "Riflessioni a margine della concedibilità della sospensione dell'esecuzione nel procedimento amministrativo tributario", *Il fisco*, 2001

FERRANTI, G., "La Corte costituzionale interpreta la presunzione relativa ai prelevamenti dei piccoli imprenditori – IL COMMENTO", in *Corriere Tributario*, 2023

FERRARESE, E. "Vivere alla mercé. Figure della vulnerabilità nelle teorie politiche contemporanee", in "La società degli individui", 2010

FERRAÙ, G., "Rapporti tra il processo di impugnazione per diniego di definizione delle liti pendenti e quello relativo alla lite originaria", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2005

FICHERA G., "Le interferenze tra processo tributario e procedure concorsuali", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

FINOCCHIARO, A., FINOCCHIARO, M., *Nuovo commentario al contenzioso tributario*, Milano, 1996

FORMICA, P., e GUARNACCIA, C., "Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare", in *Il fisco*, 2022

FORSTHOFF, E., "Rechtsstaat im Wandel, verfassungsrechtliche Abhandlungen", Stutgard, 1964

FORTUNA, E., "Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario", in *Il fisco*, 2007

FRONTICELLI BALDELLI, E. "Impugnabile avanti al giudice tributario il diniego di sospensione della riscossione – Commento", in *Il fisco*, 2021

FRONTICELLI BALDELLI, E., "Intervento autonomo in giudizio dell'Agenzia delle entrate se sussiste un interesse giuridicamente rilevante", in *Il fisco*, 2021

GALLO, C. E., "Il Codice del processo amministrativo: una prima lettura", in *Urbanistica e Appalti*, 2010

GALLO, F. "Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato", in *Rassegna Tributaria*, 2021

GALLO, F. "La 'Sezione tributaria' della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria", in *Rassegna Tributaria*, 2020.

GALLO, F., "Verso un 'giusto processo' tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2003

GALLO, F., "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", a cura di L. SALVINI e G. MELIS, Padova, 2014

GENOVIVA P., "Gli effetti patrimoniali e personali del fallimento per il fallito", in "Fallimento e altre procedure concorsuali", Milano, 2009

GERBER, K. F., "Ober öffentliche Rechte", Tübingen, 1852, come tradotta da LUCCHINI, P. L., "Diritto pubblico", Milano, 1971

GERBER, K. F., Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrecht", Leipzig, 1865

GIANNINI, A. D. "I concetti fondamentali del diritto tributario", Milano, 1956.

GIANNINI, A. D. "Il rapporto giuridico d'imposta", Milano, 1937.

GIANNINI, A. D. "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1965.

GIANNINI, M. S., voce "Motivazione dell'atto amministrativo", in *Enciclopedia Giuridica XXVII*, ed. 1978,

GIOVANARDI, A. e ANTONINI, M. "Per un giudice tributario togato a tempo pieno: se non ora quando?", in *Il fisco*, 2021

GIOVANNINI, A., "Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma", in *Rassegna Tributaria*, 2014

GIOVANNINI, A., "La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"", in *giustiziainsieme.it* del 14/03/2023

GIOVANNINI, A., "Note sul diritto al silenzio in diritto tributario", in *giustiziainsieme.it* del 02/03/2023

GIOVANNINI, A., "Recepimento e limiti dei principi 'superiori' nel processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2017

GLENDI, C. "A infera. La Consulta 'benedice' l'illogico 'diritto vivente' sull'estinzione postliquidativa delle società, ma non l'apparente disposta cancellazione 'del' registro delle imprese", in *Corriere Giuridico*, 2021

GLENDI, C. "Nuovi giudici tributari: 'ventriloqui' della Cassazione?", in *Rivista di Diritto e Pratica Tributaria*, 2022

GLENDI, C., "Le nuove frontiere della 'notificazione' dopo la sentenza n. 477/2002 della Corte costituzionale", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2003

GLENDI, C., "Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2023

GLENDI, C., "La novissima stagione della giustizia tributaria riformata", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2022

GLENDI, C., "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999

GLENDI, C., "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999

GLENDI, C., "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999

GLENDI, C., "La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita", *Corriere Tributario*, 2000

GLENDI, C., "Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i 'funerali' della solidarietà tributaria", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2007

GLENDI, C., "Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2008

GLENDI, C., "L'istruttoria del processo tributario riformato. una rivoluzione copernicana!", in Diritto e Pratica Tributaria, 2022

GLENDI, C., "Nel giudizio tributario ammessa la tutela cautelare innominata per la cancellazione d'ipoteca – Ultroneità della tutela cautelare innominata ex art. 700 c.p.c. nel processo tributario", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2018

GLENDI, C., "Neoescrecenze" normative processualtributaristiche: l'inibitoria in appello", Corriere Tributario, 2016

GLENDI, C., "Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile", in Diritto e Pratica Tributaria, 2000

GLENDI, C., "Sulla c.d. prova testimoniale scritta nel processo tributario", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2023

GLENDI, C., "Chiusura di liti pendenti e incultura processuale", in Corriere Tributario, 2003

GLENDI, C., "Notificazione in senso stretto e notificazione in senso lato di 'pvc' ai fini dell'esclusione o meno del concordato di massa", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1998

GLENDI, C., "Sulla nuova disciplina delle misure cautelari 'pro fisco'", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1999

GLENDI, C., nota in Il fisco, 2000

GLENDI, C., voce "Processo", in Enciclopedia Giuridica, Vol. XII, 2005

GLENDI, C., "Sequestro conservativo 'pro-fisco'", in Corriere Tributario, 1999

GLENDI, G., "La scissione soggettiva degli effetti della notifica dell'atto non vale per la prescrizione - Problemi interpretativi sull'applicazione dei termini di prescrizione per la notifica degli atti tributari", in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2022

GOLISANO, M., "Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, d.lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette", articolo in corso di pubblicazione su Rivista Telematica di Diritto Tributario

GOLISANO, M., "Sulle 'ombre' sollevate dalla riscoperta giurisdizione tributaria esecutiva", Esecuzione Forzata, 2018

GRAMELLI, A. E., "Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova, un altro mito giuridico finisce in soffitta", in Giurisprudenza Italiana 1979

GRANDINETTI, M., "La legge interpretativa sul c.d. 'transfer pricing interno'", in "Fiscalità della internazionalizzazione delle imprese", a cura di A. VICINI RONCHETTI, Torino, 2018

GRASSI, E., "La tutela cautelare nel nuovo processo tributario", Diritto e Pratica Tributaria, 1996

GRAZIOSI, A., "Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile", in Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 2011

GREGGI, M., "Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)", in Rassegna Tributaria, 2007

GUIDA, R., e RASI, F., "La domanda e l'oggetto", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

INGRAO, G., "Presupposti processuali, ambito di applicazione e condizioni dell'azione nel procedimento cautelare a favore del Fisco", in Rassegna Tributaria, 2006

LA SCALA, A. E., "Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario", in Rassegna Tributaria, 2012

LASSONA, C., "Trattato delle prove in materia civile", Roma, 1922

LEONE, D., "Riflessioni sulla natura della decisione emessa dalla Commissione tributaria nel procedimento di richiesta di misure cautelari", in *Il fisco*, 2001

LOVISOLO, A., "Il 'diritto al silenzio', riconosciuto in sede comunitaria, e i suoi effetti in materia tributaria nazionale, con particolare riferimento alla preclusione di una successiva produzione documentale", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2022

LOVISOLO, A., "Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche e integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023

LUISO, F., "Diritto processuale civile", Milano, 2020

LUPI, R., "Manuale professionale di diritto tributario", Milano, 2011

MACKENZIE, C. - ROGERS, W. - Dodds, S. (eds.) "Vulnerability. New essays in ethics and feminist philosophy," Oxford-New York, 2014

MAGNONE CAVATORTA, S., "I nuovi documenti nei confini dell'appello come «novum iudicium»", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010

MAGNONE CAVATORTA, S., "In tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2000

MANONI, E., "L'intervento nel processo tributario", in *Il fisco*, 2012

MANONI, E., "Procedure di controllo su autoliquidazioni: la responsabilità del notaio è limitata all'imposta principale – Commento", in *Il fisco*, 2022

MANONI, E., "Il verbale di conciliazione può fungere da presupposto per l'adozione delle misure cautelari", in *Il fisco*, 2019

MANZON E. "a giustizia tributaria in Cassazione: problemi e prospettive" di Enrico Manzon, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis e Raffaello Lupi, in *Giustiziainsieme.it*, dell'8 Giugno 2020

MANZON, E. "Sulla riforma della giustizia tributaria: stallo (prevedibile), colpo d'ala e discesa sulla terra (necessari)", in *Giustiziainsieme.it*, del 6 Febbraio 2023

MANZON, E., "Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario", in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2001

MARCHESELLI, A., "Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti Internazionali", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2021

MARCHESELLI, A., "Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2003

MARCHESELLI, A., "Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2007

MARCHESELLI, A., "Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello", in *Corriere Tributario*, 2009

MARELLO, E., "Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2017

MARINELLO, A., "Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e Corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente", in *Diritto e Pratica Tributaria Int.*, 2022

MARINELLO, A., "Processo tributario e controversie in materia di transfer pricing", in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2022

MARONE, F., nota in *Giustizia Civile*, 1982

MCCORMICK, C. T., "On Evidence", Eagan, 2003

MELIS, G. "Liti tributarie, una riforma a danno dei contribuenti", in *NT+Fisco*, 2022

MELIS, G. e GOLISANO, M., "Le azioni di rimborso", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

MELIS, G. e RASI, F., "Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?", Esecuzione Forzata, 2018

MELIS, G., "Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova", in Rivista Telematica di Diritto Tributario del 19 Maggio 2023

MENCHINI, S., "Art. 47", in "Il nuovo processo tributario", a cura di T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, Milano, 2004

MESSINA, S. M., "L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario", Milano, 1997

MICALI, D., "Provvedimento d'urgenza – Provvedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c. e giudizio di ottemperanza", Giurisprudenza Italiana, 2019

MICELI, R., "Sulla natura del procedimento di iscrizione dell'ipoteca a tutela del credito sanzionatorio", in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2003

MICHELI, G. A., "Il contraddittorio nel contenzioso tributario", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1975

MINOLI, E., "Le notificazioni nel processo civile", Milano, 1938

MODESTINO, A., "Considerazioni sul perimetro di applicazione del «primato della ragione più liquida» tra la ragionevole durata del processo e l'ordine delle questioni", in Foro Italiano, 2020

MODUGNO, F. "Breve discorso intorno all'uguaglianza. Studio di una casistica: i minori e i nuovi media", in Osservatorio Costituzionale, 2014

MONTANARI M., "L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma", in Fall., 2007

MONTANARI, M., "Commento all'art 47 del d.lgs 546/1992", in Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di C. Consolo - C. Glendi, Padova, 2012

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 Rassegna Tributaria, 2002

MULEO, S., "È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità", in Corriere Tributario, 2010

MULEO, S., "Le 'nuove' regole sulla prova nel processo tributario", in Giustiziainsieme.it del 20/09/2022.

MULEO, S., "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2021

MULEO, S., "Ampliate e rettificate le misure cautelari a favore dell'Erario", in Corriere Tributario, 2009

NIGRO, M., "L'art. 700 conquista anche il processo amministrativo", in Giurisprudenza italiana, 1985

NIRO, R. "Il controllo di ragionevolezza delle scelte del legislatore", in Foro Italiano, 1998

NUSSI, M., "A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2008

ORIANI, R., "Il principio di effettività della tutela giurisdizionale", Napoli, 2006

PAGANI, G., "Nuovi documenti e nuove prove nel giudizio tributario d'appello: aspetti contraddittori e possibili soluzioni", in Il fisco, 2011

PANTANELLA, A. e ANTONINI, P., "Procedure di controllo su autoliquidazioni: la responsabilità del notaio è limitata all'imposta principale – Commento", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2022

PARIOTTI, E. "Vulnerabilità ontologica e linguaggio dei diritti", in Ars Interpretandi, 2019

PATTI, S., "Note in tema di presunzioni semplici", in Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 2020

PELLEGRINELLI, P., "Giusto processo (civile)" in "Digesto, Discipline privatistiche, Sezione civile", aggiornamento I, 2007

PERRINO, A.M., nota in Foro Italiano, 2020

PERRUCCI, U., "Motivazione, prova e domande riconvenzionali", in Corriere Tributario, 1989

PESSINA C. e BOLLO C., "Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010 Le misure cautelari pro Fisco", in Il fisco, 2010

PEVERINI, L., "L'esercizio dei poteri istruttori da parte delle Commissioni tributarie tra margini di vincolatezza e margini di discrezionalità", in Rassegna Tributaria, 2004

PIANTAVIGNA, P., "Il diritto del contribuente a non collaborare con l'autorità accertativa", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 2013

PICARDI, N., Manuale del processo civile, Milano, 2019

PISTOLESI F., "Ipoteca e sequestro conservativo", Milano, 1998

PISTOLESI, F. "Il processo tributario", Torino, 2023

PISTOLESI, F., "La testimonianza scritta nel processo tributario riformato", in giustiziainsieme.it del 29/09/2023

PISTOLESI, F., "Le parti del processo tributario", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 2002

PISTOLESI, F., "Articolo 56", in "Il nuovo processo tributario", a cura di T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, Milano 2004

PISTOLESI, F., "La delimitazione dei confini fra riproposizione delle questioni non accolte ed appello incidentale nel processo tributario ed i relativi riflessi sulla nozione di interesse ad appellare", in Rassegna Tributaria, 2018

POLI, G. G., "I'm gonna wait 'till midnight hour", in Foro Italiano, 2019

PROTO PISANI, A., "In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributario", in Foro Italiano, 1982

PROTO PISANI, A., "Rilevanza del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione", in Foro Italiano, 1985

PROTO PISANI, A., nota in Foro Italiano, 1982

PROTO PISANI, A., nota in Foro Italiano, 1985

PROTO PISANI, A., voce "Procedimenti cautelari", in Enciclopedia Giuridica, XXIV, Roma, 1991

PUGLIESE, M., "La prova nel processo tributario", Padova, 1935

PUNZI, C., "delle comunicazioni e notificazioni", in Commentario del codice di procedura Civile diretto da E. ALLORIO, Milano, 1973

PUNZI, C., voce "Notificazione", in Enciclopedia giuridica XXVIII, ed. 1978

PURPURA, A., "Ammissibile il ricorso ex art. 700 c.p.c. proposto per la cancellazione d'ipoteca nel giudizio cautelare tributario – Commento", in Il fisco, 2018

RAGUCCI, G. "Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro delle imprese valgono solo 'pro futuro'", in Corriere Tributario, 2015

RAMAJOLI, M. "Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario", in Rassegna Tributaria, 2013.

RAMPONI, L., *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1890

RANDAZZO, F., "La prova "prima facie" nell'accertamento induttivo", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023

RANDAZZO, F., "La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario", *Corriere Tributario*, 2016

RANDAZZO, F., "Motivi "assorbiti" in appello e onere di riproposizione devolutiva", in *Corriere Tributario*, 2017

RICCI, G. F., "Le prove illecite nel processo civile", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1987

ROMANO, C. e CONTI, D. "Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione nel processo tributario", in *Corriere Tributario*, 2023

RUSSO A., "Impugnabile il silenzio-rifiuto sul sollecito di rimborso del credito esposto in dichiarazione – Commento", in *Il fisco*, 2022

RUSSO P., "Manuale sul processo tributario", Milano 2005

RUSSO, A., "La sopravvivenza della società estinta impone la verifica processuale della legittimazione ad agire - Commento", in *Il fisco*, 2018

RUSSO, A., "L'integrazione del contraddittorio nel processo tributario con pluralità di parti", in *Il fisco*, 2023

RUSSO, A., "Possibile l'intervento nella espropriazione forzata senza la notificazione della cartella", in *Il fisco*, 2018

RUSSO, A., "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2000

RUSSO, A., "Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile", in *Il fisco*, 2023

RUSSO, A., "Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile", in *Il fisco*, 2023

RUSSO, A., "Termine di costituzione per ricorsi o appelli notificati a più convenuti", in *Il fisco*, 2017

RUSSO, A., "L'integrazione del contraddittorio nel processo tributario con pluralità di parti", in *Il fisco*, 2023

RUSSO, P. "Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria", Milano, 1969

RUSSO, P., "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, 2000

SAITTA, F., "Onere della prova e poteri istruttori del giudice amministrativo dopo la codificazione", in *Diritto e Processuale Amministrativo* 2013

SAITTA, F., "Vicinanza alla prova e Codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile.*, 2017

SALVINI, L., "La partecipazione del privato nell'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA", Padova, 1990

SALVINI, L., "La sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato nel processo tributario", *Rassegna Tributaria*, 2020

SANTAMARIA, B., "Le impugnazioni e l'appello", in *Il fisco*, 1996

SARTORI, N., "La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

SATTA S., "Diritto fallimentare", Padova, 1974

SCALAMOGNA, M., "L'efficacia probatoria degli elementi di prova", in *rivista di diritto processuale*, 2010

SCHIAVOLIN, R., "Rapporto tra atto impugnabile e difesa spiegabile" in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

SCOCA, F. G., "Commento all'art. 64 c.p.a., Il principio di non contestazione", in "commentario al codice del processo amministrativo", a cura di G. FALCON, F. CORTESE, B. MARCHETTI, Padova, 2011

SEPE, E. A., "Nuove regole su esecutività delle sentenze e misure cautelari successive", *Il fisco*, 2016

SEPE, E. A., "Per la Corte UE non è sanzionabile il rifiuto di collaborazione con l'Ufficio", in *Il fisco*, 2021

STEVANATO, D., "Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativi dei tributi", in *Rassegna Tributaria*, 1990

STRAHORN, J. S., "A Reconsideration of the Hearsay Rule and Admissions", Philadelphia, 1937

SUCCIO, R., "La riforma del processo tributario è incostituzionale? L'ordinanza della CGT di Venezia", in *OneFiscale*, Wolters Kluwer, 2022

SUSANNA, I., nota in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 2000

TABET, G., "Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", in *Rassegna Tributaria*, 2013

TARUFFO, M., "Considerazioni sulle prove per induzione", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2010

TARUFFO, M., "Presunzioni, inversioni prova del fatto", in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1992

TARUFFO, M., voce "Prova Testimoniale", in *Enciclopedia Giuridica*, Vol. XXXVII, 1988

TESAURO F., "Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare", in *Rassegna Tributaria*, 1990

TESAURO, F. "Lineamenti del processo tributario", Rimini, 1991

TESAURO, F., "Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1988

TESAURO, F., "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1994

TESAURO, F., "La prova nel processo tributario", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 2000

TESAURO, F., "Le presunzioni nel processo tributario", in "Le presunzioni in materia tributaria, Atti del convegno nazionale di Rimini del 22-23 Febbraio 1985", Rimini, 1986", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023

TESAURO, F., "L'onere della prova", in "Le PROVE nel diritto civile, amministrativo e tributario: atti del Convegno organizzato dalla Facoltà di giurisprudenza dell'Università degli studi, Sassari: 20-22 settembre 1984", Sassari, 1986

TESAURO, F., nota in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 1982

TOMMASEO, F., in *Corriere Giuridico*, 1994

TORTORELLI, M., "Non lede il diritto di difesa la produzione di documenti nuovi nel giudizio tributario di appello", in *Il fisco*, 2017

TRAVI, A. "Gli Art. 24 e 111 Cost. come principi unitari di Garanzia", in *Foro Italiano*, 2011

TRIVELLIN, M., "La sospensione cautelare nel processo tributario. Itinerari di riflessione sui presupposti di concessione della misura", in "Il giudizio tributario", a cura di A.M. PERRINO, G. MELIS, C. CONSOLO, Milano, 2022

TUNDO, F., "Società estinte: la Corte costituzionale salva il 'frutto avvelenato' del 'Fisco amico'", in *Rassegna Tributaria*, 2021

TURIS, P., "Produzione in appello di documenti non depositati in primo grado", in *Il fisco*, 2012

VALZ, C., e GORLA, V., "La possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario", in Azienda & Fisco, 2011

VANZ, G., "Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"", in Diritto e Pratica Tributaria, 2021

VARCHETTA, F., "Dichiarazione integrativa IVA e differimento dei termini di accertamento", in L'IVA, 2022

VENERUSO, A., "L'onere della "prova" è ripartito su diversi e fondamentali aspetti della questione tra Fisco e contribuente", in Fiscalità e Commercio Internazionale, 2023

VERNA, G., "Un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carousel", in GT - Rivista Giurisprudenza Tributaria, 2016

VIGNOLI, A., "Possibilità di produrre documenti per la prima volta in grado di appello e decadenze connesse alla mancata collaborazione del contribuente nel procedimento istruttorio", in Dialoghi dir. trib. 2003

VOGLINO, A., "Sui crediti tutelabili con l'ipoteca e il sequestro conservativo", in Bollettino Tributario d'Informazioni, 2005

VOZZA, A., "Il collezionista puro non è soggetto a tassazione – Commento", in Il fisco, 2023

WERNZ, F. X., "Ius decretalium", Roma, 1914

ZAGÀ, S., "La 'nuova' prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario", in Diritto e Pratica Tributaria, 2022

ZIZZO, G., "Il regime delle prove e il giusto processo", in Rassegna Tributaria, 2013