

## Quale modello processuale per il giudizio tributario?\*

Franco Gallo

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il nuovo articolo 111 Cost. - **3.** Il modello costituzionale “forte” e il suo omologo internazionale - **4.** L’attrazione del processo tributario nel modello costituzionale “flessibile” - **5.** Alcune considerazioni conclusive.

**1. Premessa** - Questo saggio parte dal presupposto teorico che, allo stato attuale della legislazione, esistono due distinti modelli astratti di processo: quello, che – utilizzando la classificazione sistematica elaborata da Marco Bignami in un suo recente scritto<sup>1</sup> – chiamerei costituzionale “forte”, generato da regole superprimarie, generali e indefettibili, fissate dalla Costituzione e che connotano il “giusto processo” o, quanto meno, il diritto processuale comune; quello, che chiamerei costituzionale “flessibile”, il quale, pur avendo anch’esso il suo nucleo essenziale in norme inderogabili, è nel contempo aperto ai più diversi indirizzi che il legislatore medesimo intenda imprimere al processo per conformarlo alle specifiche esigenze del diritto sostanziale.

È a tutti noto che la giurisprudenza costituzionale ha dato poco aiuto ad inserire il processo tributario nell’alveo del modello “forte” e, tantomeno, in quella tipologia di modello “forte” rappresentata dal giusto processo. Tutte le volte in cui si è realizzato un qualche avvicinamento ad un modello uniforme di processo, le tappe più importanti, seppur non definitive, sono state infatti segnate dallo stesso legislatore sulla spinta anche della dottrina processual-tributaristica, piuttosto che dal giudice costituzionale. A riprova di ciò si pensi al varo della disciplina organica del contenzioso tributario recata dal D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e dalle sue successive integrazioni.

Il giudice costituzionale – salvo alcune eccezioni di cui dirò più avanti – ha prodotto invece per lo più sentenze nell’ambito del modello “flessibile”, che si sono limitate a definire i confini della giurisdizione tributaria e ad assicurare la coerenza e la sopravvivenza di essa presso un

\* Il presente saggio rappresenta il contributo dell’autore agli scritti in onore di Pasquale Russo. Esso prende lo spunto dalla relazione introduttiva svolta al Convegno *Il giusto processo tributario*, organizzato dall’ANTI e tenutosi a Siracusa il 5 ottobre 2010.

<sup>1</sup> M. BIGNAMI, *I modelli processuali nella giurisprudenza costituzionale: il processo tributario*, in [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it).

giudice speciale come le commissioni tributarie. Sono, perciò, poche le sentenze che hanno inciso nitidamente sull'articolazione normativa del processo tributario per renderlo il più possibile aderente a un modello uniforme di giusto processo.

Allo stato attuale si è, dunque, in presenza di una situazione che potremmo definire di assestamento o equilibrio instabile in cui, sull'abbrivio della generale disciplina prevista dal citato D.Lgs. n. 546 del 1992, il processo tributario si sta via via affinando, ma è ancora alla ricerca di sicuri e solidi parametri di legalità costituzionale cui ancorarsi.

È alla mera evocazione di tali parametri che dedicherò le considerazioni che seguono, rinviando ai miei scritti del 2002 sul giusto processo per quanto riguarda più puntuali ed analitiche osservazioni. Per evidenti ragioni di opportunità, impostemi dal mio attuale *status*, mi guarderò bene dal soffermarmi sui possibili profili di incompatibilità o di particolare frizione di alcune norme processuali tributarie con l'archetipo costituzionale del giusto processo.

**2. - Il nuovo articolo 111 Cost.** - Per cominciare, sotto il profilo delle fonti normative ricordo che il complesso delle garanzie processuali di rilevanza costituzionale, che si combinano con la discrezionalità riservata in materia al legislatore ordinario, è stato arricchito dal nuovo testo dell'art. 111 Cost., che va così ad aggiungersi alle altre disposizioni costituzionali offerte dagli artt. 24, 25, da 101 a 104, 107, 108, 112 e 113 della stessa Costituzione. In tale articolo, come è noto, ha trovato definitiva attuazione il profilo obiettivo del giusto processo attraverso cui si attua la giurisdizione ed ha ricevuto, di conseguenza, espressa consacrazione il principio fondamentale del contraddittorio fra le parti in condizioni di parità davanti a un giudice terzo o imparziale.

L'avvento di tale disposizione ha offerto in passato l'occasione alla dottrina tributaristica, me compreso, di rendere espliciti la sua insoddisfazione circa le forme di tutela realizzate dal legislatore tributario e il suo scetticismo sulla possibilità di accrescerle deducendole da altri rami dell'ordinamento processuale. Molti autori che si sono trovati in questo stato d'animo hanno, perciò, puntato sull'art. 111 Cost. per tentare di costruire una "casa comune" del processo cui ricondurre anche quello tributario.

Dobbiamo, però, prendere atto che, almeno per il momento, questo tentativo è andato fallito, non solo in quanto il nuovo art. 111 Cost. è stato raramente invocato, da solo, dal giudice comune a parametro di questioni di costituzionalità concernenti il processo tributario, ma anche perché la Corte costituzionale ha sempre ritenuto, in via generale, i primi due commi di tale articolo (dedicati al giusto processo) meramente ricognitivi di principi già impliciti nella Costituzione e ben evidenziati dalla stessa giurisprudenza costituzionale. Questo insuccesso ci consente di percepire ancor più quanto sia stretta la via per edificare un unico mo-

dello processuale costituzionale e, conseguentemente, per favorire lo sviluppo di garanzie processuali all'interno di un contenitore qual è, appunto, nel nostro caso il decreto legislativo n. 546 del 1992.

**3. - *Il modello costituzionale "forte" e il suo omologo internazionale*** - Scaduto per ora, per ragioni di forza maggiore, l'interesse per l'art. 111 Cost., osservo che, sempre ragionando in termini generali, sono sostanzialmente tre le fonti individuate dalla stessa giurisprudenza costituzionale che potrebbero essere utili all'interprete per costruire gli indicati due modelli processuali di riferimento.

**3.1. -** Ho già detto in premessa che la prima fonte è costituita da quelle regole che ho chiamato superprimarie e che, in quanto tali, generano il modello "forte" ed esigono, perciò, pieno rispetto da parte delle norme processuali ordinarie, quali che siano l'oggetto specifico di tali norme e il tipo di processo cui ineriscono.

Per quanto riguarda in particolare il processo tributario, ho pure detto che gli interventi della Corte effettuati in base a tali regole non sono stati molto frequenti e, quando sono avvenuti, sono stati per lo più originati da ordinanze di rimessione del giudice civile. In effetti, le poche sentenze che si sono mosse nel solco del modello "forte" – prescindendo, cioè, dalle valutazioni di tipo funzionale e sistematico proprie del modello costituzionale "flessibile" – si riducono a quelle, ben note, sull'indipendenza, imparzialità e competenza del giudice (anche) speciale e sulla tutela del diritto di difesa. Le prime sono fondate sugli articoli 101, 104 e 108 Cost. (vedi, per tutte, la sent. n. 433 del 2000<sup>2</sup>); le seconde sull'art. 24 e 111 Cost.

Devo dire, però, che anche i più rigidi requisiti di terzietà e imparzialità sono stati spesso stemperati dalla Corte con altri requisiti e principi ricavabili dal modello "flessibile". Ciò è avvenuto, ad esempio, quando ha individuato un'eccezione all'applicazione del principio d'indipendenza nell'ipotesi di nomina dei giudici tributari effettuata sulla base di elenchi elaborati dai consigli comunali e dall'amministrazione finanziaria. In tale caso, essa si è pronunciata per la legittimità di tali modalità di nomina affermando che "l'indipendenza va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che in quelli concernenti la nomina", dando così particolare, assorbente valenza sia alla discrezionalità del legislatore circa le particolari modalità di scelta del giudice speciale sia all'imparzialità dell'Amministrazione nell'elaborazione di tali elenchi (sent. n. 196 del 1982).

È con le sentenze pronunciate con riferimento all'art. 24 Cost. che la Corte si è avvicinata maggiormente al modello costituzionale "forte". Ciò è avvenuto quando ha affrontato il tema dell'imprescindibilità del diritto

---

<sup>2</sup> In banca dati "fisconline".

di difesa, soprattutto sotto il profilo classico del libero esercizio del diritto di azione. Si pensi alle pronunce di incostituzionalità delle norme che subordinano la tutela giudiziale al previo esperimento di ricorsi amministrativi ritenuti non conformi a finalità di giustizia e, comunque, eccessivamente gravosi (sentt. nn. 406 del 1993, 360 del 1994<sup>3</sup> e 81 del 1989). Sulla stessa linea si pone la sentenza n. 144 del 2005<sup>4</sup> che, sempre con riferimento all'art. 24 Cost., ha dichiarato la illegittimità della disposizione che, in tema di sanzioni al datore di lavoro per assunzione irregolare di dipendenti, impediva a quest'ultimo di provare l'effettiva data dell'inizio del rapporto e, quindi, si presentava lesiva del diritto alla prova contraria garantito, appunto, dall'art. 24 Cost.

Un'applicazione di quest'ultimo articolo, in combinazione con l'art. 3 Cost., è poi avvenuta con l'importante, storica sentenza che ha dichiarato l'illegittimità della regola del *solve et repete* (sent. n. 21 del 1961) e con le altre che hanno dichiarato incostituzionale l'imposizione di oneri fiscali preliminari all'azione in giudizio (sent. n. 80 del 1966). Ma il maggior risalto dato, sempre nell'ottica del modello "forte", all'applicazione dell'art. 24 Cost. nel campo tributario deriva forse dall'importante sentenza che ha dichiarato incostituzionale la norma concernente l'obbligazione tributaria solidale che imponeva l'estensione a tutti i condebitori d'imposta degli effetti sostanziali e processuali prodottisi nei confronti di uno solo di essi (sent. n. 48 del 1968<sup>5</sup>).

Possono iscriversi nel modello costituzionale "forte" anche quelle sentenze che hanno sancito l'inderogabilità del principio costituzionale di pubblicità delle udienze, enucleandolo dall'art. 101 Cost. (sentt. nn. 212 del 1986 e 50 del 1989<sup>6</sup>). Tali sentenze devono, però, considerarsi ora superate a seguito della riforma legislativa del 1992, che ha subordinato la trattazione in pubblica udienza alla istanza di almeno una delle parti. Con riferimento a questo caso, la Corte, passando dal modello costituzionale "forte" a quello "flessibile", ha infatti considerato legittima la nuova norma introduttiva del rito camerale in ragione del carattere documentale del processo tributario nonché dell'esigenza di rapidità di esso (sent. 141 del 1998<sup>7</sup>).

La scarsità delle pronunce (quasi tutte risalenti nel tempo) emesse sulla linea di un modello costituzionale "forte" è, dunque, sicuramente indicativa della sottolineata scelta della Corte di non voler inscrivere necessariamente il processo tributario in un modello unico e, comunque, in un modello espressivo dell'imperativo categorico del "giusto processo",

---

<sup>3</sup> Entrambe in banca dati "fisconline".

<sup>4</sup> In "il fisco" n. 18/2005, fascicolo n. 1, pag. 2806.

<sup>5</sup> In banca dati "fisconline".

<sup>6</sup> Entrambe in banca dati "fisconline".

<sup>7</sup> In banca dati "fisconline".

quale oggettivizzato nell'ordinamento costituzionale attraverso il nuovo testo dell'art. 111 Cost.

**3.2.** - La seconda fonte normativa, che può teoricamente generare un tipo di modello processuale "forte" riconducibile ai canoni astratti del giusto processo, è costituita dalle convenzioni internazionali alle quali l'Italia aderisce e, in particolare, dall'art. 10 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, dall'art. 14 del Patto sui diritti civili e politici e dall'art. 6 della CEDU. Da tali disposizioni consegue indubbiamente una forte spinta verso l'adozione di fondamentali garanzie all'interno di qualunque sequenza processuale, ferma restando la discrezionalità – intesa come libero esercizio della sovranità – degli stati membri nel disciplinare dettagliatamente, nell'osservanza di dette garanzie, i diversi moduli processuali.

Queste fonti internazionali hanno, almeno in astratto, un grado gerarchico elevato perché, sussistendo certe condizioni, possono considerarsi norme interposte in un giudizio di costituzionalità. La loro applicazione nell'ordinamento interno è, infatti, mediata dalla norma costituzionale dell'art. 117, primo comma, Cost. che subordina, appunto, l'esercizio della potestà legislativa dello Stato ai vincoli derivanti dagli obblighi internazionali assunti. È noto, peraltro, che la più pregnante, sotto il profilo del giusto processo, delle norme sopra indicate, e cioè l'art. 6 della CEDU, è stata ritenuta, almeno per ora, dalla Corte di Strasburgo non applicabile al processo tributario.

Ho già motivato a suo tempo il mio dissenso circa tale orientamento della Corte europea. Voglio qui solo sottolineare che la sottrazione del contenzioso tributario alla CEDU è in linea con l'attuale indirizzo della Corte costituzionale a non assumere la disposizione costituzionale omologa dell'articolo 6 – e cioè l'art. 111 Cost. – quale parametro diretto e unificante delle regole del giusto processo. Ha, comunque, comportato un certo *deficit* di tutela rispetto agli altri settori dell'ordinamento processuale (cui invece si applica l'articolo 6), quantomeno sotto il profilo della ragionevole durata del processo e dei rimedi di natura risarcitoria assicurati dalla c.d. legge Pinto. Per ora, la possibilità di arricchire a livello internazionale la prospettiva in cui il giudice costituzionale affronta i modelli del giusto processo rimane limitata, riguardo al processo tributario, alle generalissime norme dell'art. 10 della Dichiarazione Universale e 14 del Patto dei diritti civili e politici.

**4.** - *L'attrazione del processo tributario nel modello costituzionale "flessibile"* - Il terzo livello di garanzia costituzionale del processo è quello offerto dall'insieme di principi e norme che realizzano il modello che ho definito "flessibile". Esso, a differenza di quello "forte", sfugge ai parametri rigidi del giusto processo e del diritto processuale comune ed è affidato esclusivamente agli interventi che, nell'ambito di una concezione

prevalentemente funzionalista, la Corte effettua nelle pieghe e sulla struttura di ciascun settore dell'ordinamento processuale al fine di assicurarne un minimo di razionalità, coerenza ed efficienza. In questa ottica, la Corte si rende, dunque, garante non tanto di un modello assoluto di giustizia processuale tracciato dalle indicate norme internazionali e dai parametri costituzionali del giusto processo, quanto delle scelte primarie del legislatore ordinario, purché coerenti e ragionevoli.

Se si guarda indietro agli interventi da essa effettuati nel tempo sulle regole processuali tributarie, è dunque agevole rendersi conto che la Corte – salvo le eccezioni che ho sopra indicate, riferibili ai richiamati artt. 24, 101, 104 e 108 Cost. – ha operato quasi sempre all'interno di tale più “flessibile” modello, preoccupandosi soprattutto della funzionalità, della coerenza intrinseca e della modulabilità del processo tributario. Ed anche in questi casi le correzioni delle principali distorsioni del contenzioso tributario, se paragonate con quelle apportate al giudizio innanzi al giudice amministrativo, sono apparse poco vistose, anche se indubbiamente ben più numerose di quelle, sopra ricordate, riferibili al modello “forte”.

Quali sono le ragioni di questa cautela e, comunque, della propensione della Corte verso un modello “flessibile” che valorizza l'approccio funzionalista e sistematico ed è frutto di una contaminazione tra principi “forti” e principi “deboli”?

La prima e più rilevante ragione è da attribuire alla congenita debolezza strutturale della disciplina del processo tributario (si pensi al disarticolato, vecchio regime “di partenza” del r.d. n. 516 del 1933) e, in particolare, alla sua originaria natura amministrativa, superata con una certa fatica dalla Corte nel 1974 con la sentenza n. 287<sup>8</sup> e con altre successive solo dopo che il D.P.R. n. 636 del 1972 si era chiaramente e autonomamente mosso nel senso della giurisdizionalità. Un intervento di razionalizzazione in senso costituzionalmente orientato di una struttura processuale ha, infatti, maggiori possibilità di successo quando riguarda un sistema già di per sé dotato di un adeguato grado di coerenza e razionalità. In tali casi, infatti, è più facile identificare sia la intrinseca finalità del processo cui orientare le singole disposizioni normative sia il “diritto processuale comune” cui paragonare le singole anomalie che potrebbero creare dubbi di costituzionalità. E non v'è dubbio al riguardo che il modello processuale tributario, ancorché evolutosi nel tempo, è – per le ragioni storiche a tutti note – meno sviluppato e più bisognoso di interventi correttivi e, perciò, meno si presta paradossalmente all'azione del giudice delle leggi.

Un'altra ragione del limitato intervento svolto finora dalla Corte costituzionale riguardo al processo tributario è psicologica e, insieme, culturale. Psicologica, perché nel passato si è sempre avuta la sensazione della provvisorietà del vigente sistema processuale tributario e si è consi-

---

<sup>8</sup> In banca dati “*fisconline*”.

derata inevitabile la soppressione delle commissioni tributarie ovvero la loro trasformazione in sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria. Ci si preoccupava, perciò, poco delle forme di un procedimento che, benché ritenuto giurisdizionale, avrebbe comunque avuto vita breve. Culturale, perché bisogna avere il coraggio di dire che il circolo vizioso in cui si è per tanto tempo disperso il processo tributario è stato anche alimentato dalla scarsa preparazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, allora in evidente difficoltà nel proporre convincenti questioni di costituzionalità; tanto è vero che le poche questioni di costituzionalità giunte alla Corte nel passato più remoto provenivano per la maggior parte dai giudici ordinari.

In questa situazione, si capisce pertanto perché la Corte, nell'effettuare i suoi interventi nell'ambito del modello costituzionale "flessibile", abbia avuto la preoccupazione, da una parte, di mantenersi coerente alla sua tradizionale visione funzionalista del processo legata all'interesse fiscale e, dall'altra, di correggere però gli eccessi derivanti da questa impostazione garantendo, quanto alla struttura formale del rito, un minimo di coerenza intrinseca dei singoli istituti processuali rispetto al processo civile e amministrativo. Tutto ciò, avendo come *guide line* il presupposto interpretativo (fissato in via residuale dalla disciplina organica del 1992) dell'adeguamento – ma, sottolineo, non dell'uniformità – di tali istituti alle regole del processo civile (sent. n. 31 del 1998 e ord. n. 8 del 1999<sup>9</sup>).

**4.1.** - Venendo in particolare alle più importanti pronunce della Corte dalle quali traspare l'impostazione funzionalista, va richiamata – quale probante esempio di tale impostazione – la risalente sentenza n. 50 del 1965 sulla rilevanza dell'interesse fiscale nel processo tributario, rimasta capostipite per un trentennio della giurisprudenza costituzionale in materia. In tale pronuncia la Corte ha affermato solennemente che "l'interesse fiscale riceve nella Costituzione una sua particolare tutela; esso si configura come un interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento di servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza". È consonante con questa sentenza la decisione n. 283 del 1987<sup>10</sup>, emessa ventidue anni dopo, secondo cui l'interesse fiscale può legittimare anche le norme processuali che tutelano il fisco con discipline derogatorie rispetto al diritto comune, perché "la materia tributaria, per la sua particolarità e rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate".

Queste sentenze sono state criticate dai tributaristi, i quali vi hanno letto una indebita torsione del processo verso assetti di disuguaglianza

<sup>9</sup> Entrambe in banca dati "fisconline".

<sup>10</sup> In banca dati "fisconline".

tra la parte privata e quella pubblica, torsione giustificata per lo più solo da argomenti di diritto sostanziale, quali la posizione di supremazia dell'ente impositore, la natura di interesse legittimo della situazione soggettiva del contribuente e altri ancora su cui non è certo il caso di soffermarsi in questa sede.

È forse grazie alla rilevanza da essa attribuita all'interesse fiscale che parte della dottrina ha attribuito alla Corte l'intenzione di collocare pragmaticamente il processo tributario – anche quando questo ha per oggetto l'accertamento di un diritto soggettivo patrimoniale – non molto lontano dai procedimenti giurisdizionali che gli amministrativisti chiamano “attivi”, e cioè dai procedimenti di cui lo Stato si avvale per perseguire propri, essenziali obiettivi e soddisfare propri interessi. In questa visione, il processo tributario sarebbe visto semplicemente come un procedimento costruito per rispondere agli specifici scopi dell'amministrazione della giustizia tributaria. Ed è probabilmente sempre con riferimento alla prevalenza dell'interesse fiscale che si giustifica anche quella tendenza dottrinarina – seguita nel passato anche dalla Corte – che, lungi dal porsi in via prioritaria il problema della garanzia del giusto processo, concepiva il processo dinnanzi alle commissioni tributarie come un prolungamento dell'attività dell'accertamento degli uffici, al punto di conferire ad esse amplissimi poteri istruttori esercitabili d'ufficio. È significativa al riguardo la sentenza n. 196 del 1982<sup>11</sup>, nella quale si legge che le commissioni sono poste “sullo stesso piano degli uffici finanziari per tutto quanto attiene alle possibilità di esperire mezzi istruttori”.

La scelta funzionalista emerge in numerose altre pronunce. Nella sentenza n. 177 del 1992<sup>12</sup> si è ritenuta lesiva della parità delle parti, in ragione del valore primario della percezione dei tributi, quella norma che, in taluni particolari casi, assegna all'amministrazione la facoltà di prorogare i termini per proporre l'impugnazione avverso le sentenze del giudice tributario. In un'altra sentenza la Corte, sullo stesso presupposto della superiorità dell'interesse fiscale, ha ritenuto legittimo il divieto per il contribuente di proporre opposizione all'esecuzione esattoriale, anche quando la fase esecutiva colpisce posizioni di diritto soggettivo patrimoniale (sent. n. 87 del 1962). In un'altra ha giustificato l'ampio ricorso alle prove legali e alle presunzioni tributarie, anche se in contrasto con la regola comune espressa dall'art. 2729 cod. civ. che, come è noto, le ammette solo se sono gravi precise e concordanti (vedi ancora citata sent. n. 283 del 1987<sup>13</sup>).

Devo dire, però, che dopo che il legislatore è intervenuto nel 2005 per attenuare i poteri delle commissioni tributarie cancellando, con il nuovo testo dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il potere del giudice

---

<sup>11</sup> In banca dati “*fisconline*”.

<sup>12</sup> In banca dati “*fisconline*”.

<sup>13</sup> In banca dati “*fisconline*”.

di ordinare alle parti il deposito di documenti, la Corte ha ammorbidito la posizione funzionalista riconoscendo che “la rilevanza pubblicistica dell’obbligazione tributaria” giustifica penetranti poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria, ma “non implica affatto, né consente che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale” (sent. n. 109 del 2007<sup>14</sup>).

**4.2.** - Quanto poi alla coerenza intrinseca dei singoli istituti processuali – che ho indicato come il secondo sintomo della tendenza della Corte ad operare all’interno di un modello costituzionale “flessibile” – essa risulta sia da quelle sentenze in cui la Corte ha affermato che la disciplina del processo tributario dimostra, rispetto al processo civile ed amministrativo, una sua “spiccata specificità, correlata tanto alla configurazione dell’organo decidente quanto al rapporto sostanziale oggetto del giudizio” (sent. n. 53 del 1998<sup>15</sup>), sia da quelle in cui mette in evidenza che le norme processuali tributarie si connotano per “caratteristiche di snellezza”, hanno un’articolazione “assai semplice, funzionale all’esigenza di massima celerità” (ancora sentenza n. 53 del 1998) e concorrono perciò alla semplificazione dell’attività processuale (sent. n. 520 del 2002<sup>16</sup>), rendendo il processo tributario “pur sempre diverso e più snello dell’ordinario procedimento civile” (sent. n. 196 del 1982<sup>17</sup>) e non sempre comparabile con esso.

Si tenga presente che, in fin dei conti, è in questa ottica di coerenza intrinseca – e, in particolare, sul presupposto della combinazione della discrezionalità del legislatore con il carattere impugnatorio scritto e documentale del rito – che la Corte ha tenuto ferma la sua posizione favorevole alla legittimità dell’espresso divieto legislativo della prova per testi nel processo tributario; e ciò anche quando esso determini una “impossibilità della parte di fornire *aliunde* nel giudizio in corso la prova” (sentt. n. 18 del 2000 e n. 109 del 2007<sup>18</sup>). Essa, come è noto, ha lasciato aperto un solo spiraglio a favore dell’ammissibilità di tale tipo di prova con riguardo alla specifica ipotesi di controversie sulle sanzioni. Il fatto che il nuovo codice del processo amministrativo – entrato in vigore proprio in questi giorni – abbia introdotto la prova testimoniale (e uno speciale modulo di acquisizione della stessa) anche per il processo dinanzi al Tar e al Consiglio di Stato riproporrà sicuramente, quantomeno al le-

<sup>14</sup> In banca dati “*fisconline*”.

<sup>15</sup> In banca dati “*fisconline*”.

<sup>16</sup> In “*il fisco*” n. 47/2002, fascicolo n. 1, pag. 7532.

<sup>17</sup> In banca dati “*fisconline*”.

<sup>18</sup> Rispettivamente in banca dati “*fisconline*” e in “*il fisco*” n. 15/2007, fascicolo n. 1, pag. 2209.

gislatore, il problema della permanenza di tale divieto nel campo tributario o, quantomeno, di una sua attenuazione.

**5. - Alcune considerazioni conclusive** - Pur non potendo e non volendo entrare nella valutazione critica della giurisprudenza costituzionale relativa al processo tributario, qualche generalissima considerazione conclusiva va tuttavia fatta su come, allo stato, la Corte sembra configurare tale processo nell'ambito del modello "flessibile" di cui si è detto.

Da quanto esposto si può sinteticamente desumere che, nel pensiero della Corte costituzionale, il giudizio tributario:

- pur essendo, per certi versi, ancora improntato alla tutela dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, tuttavia deve perseguire questa finalità attraverso il dovuto bilanciamento con le garanzie costituzionali delle parti che assicurino il diritto di azione in giudizio, la parità delle armi e la pubblicità delle udienze. In sintesi, la finalità è quella di garantire una tutela piena ed effettiva al ricorrente, con la conseguente qualificazione della situazione soggettiva protetta come pretesa di una piena soddisfazione di un'aspettativa legittima nei confronti della P.A.;
- coerentemente a quanto sopra e a quanto ritenuto dalla Suprema Corte di Cassazione, ha carattere formalmente impugnatorio, ma realizza una giurisdizione di merito vertente, per lo meno nelle liti di rimborso, sull'accertamento dei diritti soggettivi patrimoniali nei confronti dello Stato. Una giurisdizione, quindi, che si avvicina – per taluni, forse anche troppo – al modello processuale civile cui, si è visto, l'interprete deve adeguarsi ai sensi di una specifica norma del D.Lgs. n. 546 (artt. 2 e 49);
- si svolge dinnanzi ad un giudice speciale cui è opportuno riconoscere ampi poteri istruttori, purché esercitati nel rispetto del principio di terzietà e temperati dal principio dispositivo nell'acquisizione delle prove;
- assicura la parità delle parti e lo sviluppo del contraddittorio, ma nell'ambito di una struttura ispirata a criteri di snellezza, semplificazione e celerità imposti dal diritto sostanziale;
- gode di una spiccata specificità, ma non manca di subire, quale giudizio di impugnazione, l'attrazione non solo del processo civile, ma anche e soprattutto di quello amministrativo.

Questa prudente, bilanciata posizione della Corte ha portato gli esperti a prevedere che la strada maestra verso il giusto processo tributario non potrà che essere ancora una volta tracciata, in prima battuta, dal legislatore ordinario. La direzione verso la quale esso dovrebbe gradualmente muoversi per risolvere i problemi che tuttora confinano il processo tributario al ruolo di un contenzioso minore è quella da decenni suggerita dalla migliore dottrina. Essa si compendia essenzialmente nelle

seguenti due richieste, rivolte al legislatore: da una parte, un'attuazione rigorosa dei principi di indipendenza e imparzialità, che consenta di mantenere una giurisdizione speciale, dove conti più il diritto che la tecnica e dove i componenti delle commissioni abbiano una maggiore competenza e preparazione professionale, siano o no essi giudici togati e a tempo pieno; dall'altra, la realizzazione di una più attenta disciplina del contraddittorio e, in particolare, del regime delle prove ammesse e della tutela cautelare, che riduca gli spazi della c.d. "tutela differenziata" e consenta una migliore comparabilità dei diversi istituti processuali. Il tutto, avendo di mira l'obiettivo finale del giusto processo o, più modestamente, di un diritto processuale comune.

Sotto quest'ultimo profilo – che è, poi, il profilo della maggiore coerenza del processo tributario ad un modello processuale "forte" – si deve prendere atto che il raggiungimento del traguardo finale non sarà facile, quanto meno nel breve e medio termine. Abbiamo visto, infatti, che nella realtà delle cose il modello costituzionale "forte" e quello "flessibile", pur essendo distinguibili concettualmente, in una giurisdizione speciale come quella tributaria oscillano inercialmente tra la discrezionalità del legislatore, le oggettive difficoltà di comunicazione tra diversi sistemi processuali e la necessità di rispettare i principi processuali costituzionali a valenza assoluta. Tali modelli, insomma, tendono a volte a confondersi, a volte ad alternarsi, a volte ad elidersi reciprocamente, ostacolando così la possibilità di precise scelte legislative.

Su un così complesso quadro di riferimento sono ovviamente destinati ad incidere nel futuro le elaborazioni dottrinarie e giurisprudenziali innestate dalle nuove norme processuali civili e, soprattutto, dal nuovo codice del processo amministrativo che al giusto processo fa espresso riferimento. Per taluno, ad es., con l'entrata in vigore di tale codice, ogni situazione giuridica soggettiva correlata all'esercizio di un potere amministrativo, finora ricondotta all'interesse legittimo, dovrebbe trasformarsi in diritto pubblico soggettivo perché possa soddisfare il principio del giusto processo. Ma non potranno non incidere anche le decisioni della Corte CEDU e lo stesso diritto comunitario. Per quanto riguarda quest'ultimo, si dovranno fare i conti con le disposizioni che introducono il principio di proporzionalità (in luogo dei "nostri" vizi di sviamento di potere o abuso della discrezionalità) e con quelle che pretendono effettività e piena equivalenza della tutela delle situazioni giuridiche comunitariamente rilevanti. È, dunque, alla sensibilità del legislatore interno e all'influenza di tali fonti interne e internazionali che, in definitiva, sono affidate le future sorti del processo tributario.

FRANCO GALLO