

PRESENTAZIONE

Gli scritti raccolti in questo volume offrono molti spunti di riflessione sul processo tributario italiano, a partire dall'identificazione della cultura giuridica di cui la riforma, che lo ha appena interessato, è l'espressione. È opinione diffusa che gli interventi avviati con l. n. 130/2022, l'introduzione, cioè, di una magistratura professionale, e delle nuove regole del processo che la hanno accompagnata, siano il prodotto di una congiuntura dominata dalle ragioni dell'efficienza e della competitività del "sistema Paese", sostenuta e promossa dal Piano europeo per la resilienza e ripresa anche attraverso misure di riduzione del contenzioso, e di accelerazione del suo smaltimento. Non è del resto di oggi la consapevolezza che, per conseguire questi fini, l'impulso proveniente dall'Europa ha attivato competenze affette da una doppia dipendenza culturale, che, dopo il lavoro preparatorio della Commissione della Cananea, ha finalizzato il *drafting* legislativo avvalendosi dell'apporto prevalente dei tecnici dei due Ministeri interessati all'amministrazione della giustizia tributaria, a cui si sono aggiunti marginali contributi degli addetti ai lavori. Da qui il carattere prevalentemente empirico e sperimentale di molte misure che hanno dato attuazione alla riforma.

È in dipendenza da questi elementi di contesto che gli Autori hanno voluto affrontare il problema centrale del giudizio – l'accesso del giudice agli elementi del presupposto imponente oggetto della controversia – facendo leva sulle esperienze maturate in altri ordinamenti (soprattutto tedesco e sudamericani), alla ricerca non tanto di fonti di ispirazione di ampi disegni riformatori, né di principi o alte idealità a cui sottomettere le regole relative a particolari aspetti del processo tributario italiano, quanto di tecniche adeguate al fine, e delle ragioni che ne spiegano i risultati. Tutto questo, lasciando volutamente sullo sfondo il problema teorico della definizione dell'oggetto del giudizio, cioè della situazione oggettiva sostanziale dedotta in causa dalle parti, e la cui esistenza, o inesistenza, forma l'oggetto della decisione. Con le classiche varianti che dipendono dallo svolgimento della teoria della fattispecie, o, sulla traccia di Chiovenda e Allorio, dell'azione,

ossia della facoltà riconosciuta al soggetto interessato di adire l'autorità al fine di ottenere il riconoscimento di un diritto. Si tratta di profili non direttamente implicati da un'indagine di carattere comparatistico, e, nell'attuale contesto in cui si è inserita la riforma, questo rappresenta in un certo senso un vantaggio.

Non è, del resto, il caso di insistere sull'importanza pratica che l'accertamento del fatto riveste nelle dinamiche di attuazione della norma tributaria; sulla complessità delle attività di cui si compone, dovuta anche ai caratteri della normativa tributaria sostanziale; sul contesto di accentuata contrapposizione di interessi in cui si attua; sul rilievo che ha, ai fini della commisurazione del prelievo all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo dell'imposta, conforme alla legge.

Se ne ha un primo saggio nell'indagine condotta sulla novità forse più importante della riforma, che si concretizza nelle regole che impongono all'amministrazione di indicare nella motivazione dei propri atti anche i mezzi di prova su cui la decisione è fondata (in modo che la loro modificazione o integrazione renderebbe necessaria l'adozione di un nuovo atto), e che, ai fini della decisione giudiziale sul fatto incerto, distribuiscono l'onere della prova tra le parti processuali, sanzionandone l'inadempimento (Albertini). La ricognizione condotta su questi temi vi scorge prima di tutto una conferma del carattere dispositivo del processo tributario italiano, che le nuove regole completano con l'enunciazione espressa di un nuovo onere di specificazione del fatto e della prova che lo sostiene, gravante in primo luogo, anzi essenzialmente, sull'amministrazione finanziaria. E il cui principale corollario è la preclusione allo smembramento del fatto controverso nelle sue componenti costitutiva e impeditiva, e all'attribuzione dell'onere probatorio relativo alla seconda componente al soggetto passivo dell'imposta. Una disciplina che trova giustificazione nella riconosciuta inadeguatezza dell'art. 2697 c.c., in quanto riferito a controversie tra soggetti in posizione di parità giuridica, e con eguali facoltà di accesso al materiale informativo rilevante. E nell'insufficienza delle strategie giurisprudenziali di adattamento al giudizio tributario, in presenza di una riserva di istruttoria amministrativa essenzialmente diretta all'accertamento del fatto. Va da sé che la valutazione della prova resta affidata al libero convincimento del giudice, che i canoni della "robustezza", della coerenza con la disciplina sostanziale, nonché della vicinanza, non sembrano in grado di limitare.

La proiezione delle regole del processo tributario italiano sullo sfondo della comparazione giuridica prende avvio con il secondo scritto raccolto nel volume, diretto a saggiare la base giuridica e la consistenza dei principi

di verità e di immediatezza presenti nel modello tedesco, e a individuare gli spazi e i modi di attuazione nella disciplina dell'omologo italiano (Ferrari). L'Autrice parte dal presupposto, metodologicamente significativo, che in qualsiasi sistema processuale la realizzazione del fine della verità dipende in larga parte dalla meccanica del processo, e in particolare dalla disciplina dei poteri del giudice e delle prove. Riprende perciò la classica discussione sulla funzione del processo, di cui accoglie la conclusione che non può consistere nella ricerca della verità, perché troverebbe ostacolo nel divieto di scienza privata del giudice, e nel principio dell'onere della prova come regola di giudizio, in forza della quale l'assenza di prove a favore dell'attore (sostanziale, nel processo tributario) è causa del rigetto della domanda. Quanto al principio di immediatezza, osserva che nel processo tedesco comporta in primo luogo che, in presenza di mezzi di prova più vicini al fatto, il giudice dia ingresso ad essi in quanto più rappresentativi del fatto controverso. Trasportato nel processo tributario, dovrebbe incoraggiare un più frequente ricorso all'ispezione giudiziale, astrattamente consentita dalla legge sul processo ma quasi mai esperita, anche perché in linea di principio ammissibile solo quando indispensabile. Un corollario è che, in presenza di più mezzi di prova, sia assunta la prova che consente la percezione più immediata dello stesso fatto (ossia la prova migliore), ma nel processo tributario italiano questo non ha un riscontro positivo.

L'ampliamento dell'indagine comparata sui poteri delle parti e del giudice nell'accertamento del fatto conduce a considerare anche il sistema delle impugnazioni, che nell'ordinamento tedesco vede operata una scelta radicale, in favore di un unico grado di giudizio di merito, seguito da un grado eventuale di legittimità, diretto, di norma, all'accertamento di eventuali vizi della sentenza, relativi alla violazione del diritto federale (Dalla Bontà). Si tratta di un'opzione che trova fondamento e giustificazione nei particolari meccanismi di introduzione della lite, e in un sistema di poteri inquisitori del giudice, e di obblighi di collaborazione delle parti, tutti convergenti nell'assicurare un solido accertamento del fatto, a fronte del quale al giudice restano le questioni relative all'interpretazione della legge e alla sua applicazione. A questo risultato concorrono anche fattori che riguardano l'intero sistema della giustizia tributaria tedesca, fra i quali il ruolo del giudice di ultima istanza, concepito (non senza riserve, per quanto riguarda il BFH) non come custode della legge, ma come giudice di indirizzo, o del precedente. Un giudice il cui intervento è, pertanto, sottoposto al filtro costituito dall'accertamento della ricorrenza di speciali condizioni di ammissibilità della *Revision*, la cui funzione è di limitarla a questioni il cui chiarimento risponda a un interesse generale, coincidente con l'affi-

damento della comunità dei giuristi nella giurisprudenza della Corte, e solo mediatamente a quello della parte, a una decisione giusta del caso che la riguarda. Al confronto con la situazione italiana, si presentano come misure potenzialmente rilevanti ai fini del miglioramento dei meccanismi dell'accertamento del fatto l'introduzione di un giudice tributario e professionale, l'estensione dei mezzi probatori ammissibili fino a comprendere la prova testimoniale scritta, il divieto di nuove prove in appello. Tuttavia, esse evocano in modo approssimativo, e in un certo senso irrisolto, un orizzonte che vorrebbe allinearsi a quello del giudice tributario tedesco, che però è ancora tutto da guadagnare.

Nell'ordinamento tributario tedesco l'accuratezza dell'accertamento del fatto è assicurata anche dalla presenza un filtro amministrativo alla proposizione del ricorso introduttivo del giudizio, che il quarto scritto raccolto nel volume mette in relazione con analoghe cautele amministrative e giurisdizionali presenti in altri ordinamenti, in particolare spagnolo e sudamericani (Guidara). L'esperienza dimostra che meccanismi di questo genere sono utili quando consentono alle autorità amministrative di concentrare la propria azione sulla ricostruzione del fatto, e di riservare all'autorità giudiziaria le altre questioni controverse, dipendenti dall'interpretazione della legge. E dà l'occasione per un bilancio dei risultati ottenuti attraverso gli istituti italiani del reclamo e della mediazione, dopo l'abrogazione disposta con l'ultimo intervento di riforma, alla luce anche del vaglio a cui la Corte costituzionale italiana aveva sottoposto taluni aspetti della loro disciplina (la sanzione dell'inammissibilità del ricorso, nel caso di omissione del filtro; la tutela cautelare per il tempo necessario al suo esaurimento), con riferimento al parametro della garanzia della difesa avanti un giudice terzo e imparziale. Il bilancio è di insufficiente rispondenza ai fini che ne avevano giustificato l'introduzione, ed è forse in questa chiave che andrà valutata la nuova disciplina dell'autotutela obbligatoria, che con la riforma ne ha preso il posto.

Se poi si allarga l'indagine sul rapporto tra procedimento di accertamento e giudizio, fino a considerare le posizioni di potere e dovere riferibili ai rispettivi protagonisti, nell'ordinamento tedesco un ruolo relevantissimo nell'accertamento del fatto è assolto dai doveri di collaborazione, a cui il contribuente è soggetto nella fase amministrativa, parzialmente bilanciati dal contraddittorio che la conclude, e dai corrispondenti doveri di completezza e di chiarificazione a cui il giudice può richiamare le parti del processo (sia la pubblica che la privata), per la migliore ricostruzione dei fatti controversi. L'esame delle relazioni funzionali fra queste posizioni giuridiche secondo le regole del AO e del FGO offre l'occasione per una prima

valutazione delle discipline italiane corrispondenti. E per formulare un giudizio di compatibilità del rafforzamento dei doveri di completezza e di chiarificazione con il principio dispositivo, a cui il processo tributario italiano si conforma, in quanto tecniche processuali che possono essere liberamente adottate dal legislatore con il solo limite della Costituzione. L'illustrazione di questi aspetti è compiuta nel quinto scritto raccolto nel volume, a cui si rinvia.

L'ultimo scritto estende sperimentalmente l'indagine all'ordinamento sovranazionale, prendendo in considerazione le criticità insorgenti nell'accertamento del fatto nei giudizi di rinvio pregiudiziale, e di infrazione, e nelle procedure di annullamento delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato (Pistone). Lo studio delle risultanze empiriche ricavabili dai risultati della giurisprudenza della Corte mette in evidenza la delicatezza di questa attività, a cui i meccanismi dell'integrazione negativa conferiscono una duplice valenza, di accertamento dei fatti materiali rilevanti nella causa, e di comprensione del contenuto della normativa nazionale in questione. Nei giudizi di rinvio pregiudiziale, l'inestricabile relazione tra queste due attività cognitive impedisce al giudice di applicare le norme che ritiene più adatte al caso, anche se diverse da quelle indicate dalle parti (*iura novit curia*). Ne derivano problemi a cui la Corte ovvia con strumenti diversi, come il coinvolgimento del giudice nazionale, e l'adozione di sentenze c.d. "aperte", a cui ricorre quando la decisione della questione non rende indispensabile entrare nel merito dei fatti prospettati dal giudice remittente, i quali possono quindi essere recepiti in quanto tali, e senza particolari indagini. Nelle procedure di infrazione tra la fattispecie concreta e la legislazione nazionale si ha invece una tendenziale coincidenza dei due accertamenti, e questo consente alla Corte di non coinvolgere il giudice nazionale, e di formarsi un proprio convincimento sulla base delle risultanze del contraddittorio tra la Commissione europea e la difesa dello Stato membro interessato. Diverso il caso delle procedure sul divieto di aiuti di Stato, che riguardano l'accertamento di diversità tra la politica unionale della concorrenza, e le misure adottate dagli Stati membri nell'esercizio della loro sovranità in materia tributaria. Lo studio della giurisprudenza rivela la difficoltà della Corte nell'acquisire una precisa comprensione della legislazione nazionale, alla stregua di un fatto a cui può dipendere l'esistenza del vantaggio selettivo oggetto della procedura.

Sono grato agli autori che, contribuendo alla formazione del presente volume, hanno voluto dare un seguito alla raccolta di studi dal titolo "*La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)*",

pubblicata nel 2022 nella collana del dipartimento di Scienze giuridiche Cesare Beccaria dell'Università degli Studi di Milano, dando così il loro autorevole impulso alla comparazione nella materia del diritto processuale tributario. A loro va il mio sincero ringraziamento, a cui unisco l'augurio che anche questo volume riceva, come il precedente, buona accoglienza presso gli studiosi del processo e dell'ordinamento tributario.

Gaetano Ragucci
Professore ordinario di diritto tributario
Università degli Studi di Milano