

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA  
Pubblicazioni del Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria"

---

40

# FILTRI E ACCERTAMENTO DEL FATTO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Studi di diritto comparato ed europeo

*a cura di*

GAETANO RAGUCCI



G. Giappichelli Editore

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA  
Pubblicazioni del Dipartimento di Scienze Giuridiche “Cesare Beccaria”

## *Comitato di direzione*

### *Direttore:*

Prof.ssa Daniela Milani  
(Ordinario di Dir. canonico ed ecclesiastico)

### *Coordinatore:*

Prof. Alessandro Boscati  
(Ordinario di Diritto del lavoro)

### *Componenti:*

Prof. Ennio Amodio  
(Emerito di Diritto Processuale penale)

Prof. Fabio Basile  
(Ordinario di Diritto penale)

Prof. Paolo Di Lucia  
(Ordinario di Filosofia del diritto)

Prof. Emilio Dolcini  
(Emerito di Diritto penale)

Prof. Vincenzo Ferrari  
(Emerito di Filosofia del diritto)

Prof. Gian Luigi Gatta  
(Ordinario di Diritto penale)

Prof. Mario Jori  
(Emerito di Filosofia del diritto)

Prof. Claudio Luzzati  
(Emerito di Filosofia del diritto)

Prof. Luca Micheletto  
(Ordinario di Economia politica)

Prof. Carlo Enrico Paliero  
(Emerito di Diritto penale)

Prof. Ilija Pasquali Cerioli  
(Ordinario di Diritto canonico ed ecclesiastico)

Prof. Mario Pisani  
(Emerito di Diritto Processuale penale)

Prof. Gaetano Ragucci  
(Ordinario di Diritto tributario)

Prof. Matteo Rescigno  
(Ordinario di Diritto commerciale)

Prof.ssa Daniela Vigoni  
(Ordinario di Diritto Processuale penale)

# FILTRI E ACCERTAMENTO DEL FATTO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Studi di diritto comparato ed europeo

*a cura di*

GAETANO RAGUCCI



G. Giappichelli Editore

© Copyright 2025 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 979-12-211-1394-5

ISBN/EAN 979-12-211-6302-5 (ebook)

*Volume pubblicato con il contributo dell'Università degli Studi di Milano, Dipartimento di Scienze Giuridiche Cesare Beccaria, finanziato dal Corso di perfezionamento in Magistrati tributari e professionisti abilitati al patrocinio davanti al giudice tributario - codice CDP20GRAGU.*

*Composizione:* Voxel Informatica s.a.s. - Chieri (TO)

*Stampa:* Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org) e sito web [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

## INDICE

<i>Presentazione</i>	<i>pag.</i>
di GAETANO RAGUCCI	XI
<i>Le autrici e gli autori</i>	XVII

### SEZIONE I

#### DAL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO ALLA PROSPETTIVA COMPARATISTICA

##### POTERI ISTRUTTORI E DECISIONE SUL FATTO INCERTO NEL PROCESSO TRIBUTARIO RIFORMATO

di FRANCESCO V. ALBERTINI

1. Le recenti modifiche normative	3
2. Conferme della natura dispositiva del processo tributario	6
3. Il concetto di “emersione” degli elementi di prova	14
4. L’onere della prova nel processo tributario, anteriormente all’introduzione dell’art. 7, comma 5- <i>bis</i>	18
5. L’onere della prova alla luce dell’art. 7, comma 5- <i>bis</i> : continuità o discontinuità col passato?	21
5.1. <i>Segue</i> : riflessi delle nuove regole sugli orientamenti giurisprudenziali	25
6. Onere della prova e disponibilità o vicinanza della prova	28
7. Le regole sul convincimento del giudice e sulla valutazione del materiale istruttorio: il livello di robustezza della prova	32
7.1. <i>Segue</i> : la «coerenza» della prova «con la normativa tributaria sostanziale»	35

**MODELLI DI ACCERTAMENTO DEL FATTO  
NEL PROCESSO TRIBUTARIO:  
QUALCHE CONSIDERAZIONE COMPARATISTICA**

di FRANCESCA FERRARI

1.	L'occasione conduce la ricerca comparatistica	37
2.	Il principio di immediatezza e la verità nel processo tributario tedesco	38
3.	La recente riforma del processo tributario	38
4.	L'accertamento del fatto nei diversi processi	39
5.	La finitezza dell'universo cognitivo del giudice	43
6.	L'onere della prova nel processo tributario riformato	46
7.	L'accertamento del fatto nel procedimento tributario	50
8.	Il principio di immediatezza materiale: i poteri istruttori <i>ex officio</i> e la prova migliore	53
9.	L'oralità e la testimonianza scritta	56

**I FILTRI DI ACCESSO AI GRADI DI GIUDIZIO SUCCESSIVI  
AL PRIMO. UNA RIFLESSIONE COMPARATA**

di SILVANA DALLA BONTÀ

1.	Le ragioni dell'indagine: l'annoso bilanciamento tra giustezza della decisione, certezza del diritto ed effettività della tutela (anche e in particolare) nel contenzioso tributario	63
2.	Il «lusso» delle impugnazioni e il <i>favor</i> per i filtri «selettivi» e «acceleratori» nei gradi di giudizio successivi al primo	66
3.	Una riflessione comparata: le motivazioni del confronto con il sistema della giustizia tributaria tedesca	68
4.	I tratti distintivi della giustizia tributaria tedesca: <i>Bundesfinanzhof</i> e <i>Einstufigkeit</i>	69
	4.1. Le ragioni della scelta tedesca: tra solido accertamento del fatto in primo grado e professionalità, indipendenza e terzietà del giudice tributario	71
5.	L'accesso al <i>Bundesfinanzhof</i> : il meccanismo della <i>Zulassungsrevision</i> . Un robusto filtro in rito dei ricorsi da decidere nel merito	74
	5.1. La c.d. <i>Verfahrensrevision</i> e i cc.dd. <i>absolute Revisionsgründe</i>	78

	<i>pag.</i>
6. La primaria vocazione di indirizzo della giurisprudenza del <i>Bundesfinanzhof</i> : tra apprezzamenti e critiche	81
6.1. La dimensione europea ed euro-unitaria: spunti di riflessione sull'accesso all'organo di vertice della giustizia tributaria	84
7. Considerazioni minime nel raffronto con l'accesso ai gradi della giustizia tributaria italiana	87
7.1. Il tema (ancora aperto) della professionalità del giudice tributario	88
7.2. L'accertamento del fatto nel primo grado di giudizio: cenni e rinvio	90
7.3. L'accesso all'appello	92
7.4. L'accesso al giudizio in cassazione: tra filtri obliqui e «proposte che non si possono rifiutare»	96
8. Un orizzonte ancora da guadagnare	102

## SEZIONE II

### **DALLA PROSPETTIVA COMPARATISTICA AL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO**

#### **RICORSO AMMINISTRATIVO PREVIO E CAUTELE COLLEGATE: ALCUNE RIFLESSIONI SUL DIRITTO TEDESCO SOLLECITATE DALL'ESPERIENZA ITALIANA E NON SOLO**

di ANTONIO GUIDARA

1. La recente improvvisa abrogazione di reclamo e mediazione nell'ordinamento italiano	108
2. <i>Segue</i> : il conseguente mutamento di prospettiva dell'indagine	111
3. La non necessaria immediatezza dell'accesso alla via giurisdizionale: la procedura del reclamo-mediazione nella legge processuale tributaria italiana	112
4. <i>Segue</i> : le posizioni della Corte costituzionale italiana	114
5. Specificità della tutela cautelare	116

	<i>pag.</i>
6. Il filtro amministrativo nell'ordinamento tedesco tra <i>Finanzgerichtsordnung (FGO)</i> e <i>Abgabenordnung (AO)</i> : disciplina essenziale	119
7. <i>Segue</i> : un'analisi alla luce delle posizioni italiane	121
8. Le cautele amministrative e giurisdizionali previste dell'ordinamento tedesco	123
9. La disciplina europea	125
10. Riferimenti, a mo' di conclusione, a due importanti esperienze straniere: le sorti dei filtri amministrativi a seguito delle aperture del <i>Tribunal Supremo de España</i>	129
11. <i>Segue</i> : e, soprattutto, la interessante soluzione prevista dal <i>Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario</i> latino-americano	131

**I POTERI DELLE PARTI E DEL GIUDICE NELLA  
FORMAZIONE DEL MATERIALE DELLA DECISIONE:  
RIFLESSIONI A MARGINE DEL PROCESSO TRIBUTARIO  
TEDESCO**

di GAETANO RAGUCCI

1. Comparazione, "sistema" e "fine" del processo	135
2. Situazione giuridica dedotta in giudizio e tecnica processuale	138
3. L'esperienza italiana: l'indisponibilità delle situazioni giuridiche tutelate in un processo retto dal principio dispositivo	140
4. Andata: spunti di comparazione con il processo tedesco in tema di collaborazione delle parti	144
5. Ritorno: gli accertamenti c.d. "a teorema"	147
6. <i>Segue</i> : il dovere di fornire informazioni e documenti nel corso dell'istruttoria amministrativa	148
7. <i>Segue</i> : il contraddittorio preventivo	150
8. I doveri di completezza e di chiarificazione delle parti processuali. Conclusioni	153

**LA RILEVANZA DELL'ACCERTAMENTO DEL FATTO PER  
L'ESERCIZIO DELLA GIURISDIZIONE DELLA CORTE DI  
GIUSTIZIA EUROPEA IN MATERIA TRIBUTARIA**

di PASQUALE PISTONE

1. Introduzione	157
-----------------	-----

	<i>pag.</i>
2. L'accertamento del fatto da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: fatto come fattispecie concreta e come legislazione nazionale	161
3. Accertamento del fatto nelle procedure di rinvio pregiudiziale	162
3.1. Rilevanza del fatto ai fini dell'interpretazione del diritto unionale in materia tributaria	162
3.2. Diversità del fatto da cui non scaturisce una diversa interpretazione, sentenze aperte e prassi sui rinvii pregiudiziali in materia tributaria	163
3.3. Diversità del fatto da cui scaturisce una diversa interpretazione del diritto unionale in materia tributaria	170
4. L'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione	174
4.1. Natura dichiarativa della pronuncia e tipologia dell'accertamento di fatto	174
4.2. Il nucleo comune dell'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione	176
4.3. Le problematiche specifiche dell'accertamento del fatto nei diversi contesti delle procedure di infrazione	182
5. L'accertamento del fatto nelle procedure di annullamento di decisioni della Commissione in tema di aiuti fiscali di Stato	187
6. Conclusioni	194



## 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 imponible 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 irresoluto, 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*

## LE AUTRICI E GLI AUTORI

FRANCESCO V. ALBERTINI, Professore associato di Diritto tributario – *Università degli Studi di Milano.*

SILVANA DALLA BONTÀ, Professore ordinario di Diritto processuale civile – *Università degli Studi di Trento.*

FRANCESCA FERRARI, Professore associato di Diritto processuale civile – *Università degli Studi dell'Insubria.*

ANTONIO GUIDARA, Professore ordinario di Diritto tributario – *Università degli Studi di Catania.*

PASQUALE PISTONE, Professore ordinario di Diritto tributario – *Università degli Studi di Salerno.*

GAETANO RAGUCCI, Professore ordinario di Diritto tributario – *Università degli Studi di Milano.*



SEZIONE I

**DAL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO ALLA  
PROSPETTIVA COMPARATISTICA**



# POTERI ISTRUTTORI E DECISIONE SUL FATTO INCERTO NEL PROCESSO TRIBUTARIO RIFORMATO

di FRANCESCO V. ALBERTINI

SOMMARIO: 1. Le recenti modifiche normative. – 2. Conferme della natura dispositiva del processo tributario. – 3. Il concetto di “emersione” degli elementi di prova. – 4. L’onere della prova nel processo tributario, anteriormente all’introduzione dell’art. 7, comma 5-*bis*. – 5. L’onere della prova alla luce dell’art. 7, comma 5-*bis*: continuità o discontinuità col passato? – 5.1. *Segue*: riflessi delle nuove regole sugli orientamenti giurisprudenziali. – 6. Onere della prova e disponibilità o vicinanza della prova. – 7. Le regole sul convincimento del giudice e sulla valutazione del materiale istruttorio: il livello di robustezza della prova. – 7.1. *Segue*: la «coerenza» della prova «con la normativa tributaria sostanziale».

## 1. *Le recenti modifiche normative*

La materia della prova e del relativo onere nel processo avanti alle corti di giustizia tributarie è stata interessata da un recente intervento legislativo, l’integrazione dell’art. 7, d.lgs. n. 546/1992<sup>1</sup>, in particolare l’introduzione del nuovo comma 5-*bis*, la cui portata non può dirsi ancora del tutto chiarita, nonostante i contributi di dottrina<sup>2</sup> e giurisprudenza.

---

<sup>1</sup>L’art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stato modificato e integrato dall’art. 4, comma 1, lett. c), l. 31 agosto 2022, n. 130.

<sup>2</sup>La nuova disposizione ha suscitato notevole interesse nella dottrina, si vedano, tra gli altri, S.F. COCIANI, *Silenzi del contribuente e accertamento del fatto controverso nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, p. 127 ss.; P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 168 ss.; E. DELLA VALLE, *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, p. 3807 ss.

S. DONATELLI, *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 25 ss.; V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, p. 603 ss.

A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*,

Col tema interferisce, inoltre, la riforma fiscale avviata dalla l. delega 9 agosto 2023, n. 111, e parzialmente attuata: con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, in particolare, sono state introdotte significative modifiche e integrazioni alla l. 27 luglio 2000, n. 212, tra l'altro all'art. 7, commi 1 e 1-*bis*<sup>3</sup>, in tema di motivazione degli atti dell'amministrazione. In particolare, in base al primo comma, l'indicazione dei «*mezzi di prova ... su cui si fonda la decisione*» è stata ricompresa nel contenuto motivazionale obbligatorio degli atti impugnabili<sup>4</sup>, mentre il successivo comma 1-*bis*, norma di interpre-

---

2023, p. 327 ss.; C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, p. 255 ss., e, dello stesso Autore, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, p. 473 ss.; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 43 ss.; A. MARCHESELLI, *La farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica, Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2/2022, p. 1059 ss.; G. MELIS, *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*, *Riv. tel. dir. trib.*, 1/2023, p. 211 ss.; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2022, I, p. 324 ss.; G. MOSCHETTI, *Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l'accentuata "specificità" del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1/2023, p. 234 ss., e dello stesso Autore, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1/2023, p. 243 ss.; S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2023, p. 83 ss.; P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2/2022, p. 1013 ss.; G.G. SCANU, *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 915 ss.; L. TOSI, *La nuova norma sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Tax News*, 2024, 529, ss.; F. TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2/2023, p. 742 ss. e p. 755 ss.; A. VIOTTO, *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 *Rass. trib.*, 2023, p. 331 ss.

N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, p. 34 ss.

<sup>3</sup> Il comma 1 è stato modificato dall'art. 1, comma 1, lett. f), nn. 1 e 2, d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 e il comma 1-*bis* è stato inserito dall'art. 1, comma 1, lett. f), n. 3, dello stesso decreto, attuativi della delega di cui all'art. 4, comma 1, lett. a).

<sup>4</sup> L'attuale comma 1 dell'art. 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, stabilisce che «*gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*».

tazione e giustificazione complesse<sup>5</sup>, prevede, inoltre, che «*i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze*».

L'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, al di là della rubrica, poco significativa, che fa riferimento in generale ai «*poteri*» dei giudici, detta una serie di regole in tema di prove e poteri istruttori del giudice tributario; di qui probabilmente la scelta – non esente da critiche<sup>6</sup> – di collocare in questa sede le nuove disposizioni in tema di decisione sul fatto incerto, convincimento del giudice e valutazione delle prove<sup>7</sup>. Il comma 5-*bis* – la cui introduzione è stata, in prevalenza, accolta favorevolmente dalla dottrina<sup>8</sup>, quantunque si sia espressa criticamente sull'enunciato<sup>9</sup> – reca invero, nella sua com-

---

<sup>5</sup> Come rileva S. ZAGA, *Brevi note sul divieto di "motivazione postuma" dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, nota a Cass., sez. trib., 11 gennaio 2024, n. 1126, in *Dir. prat. trib.*, 2024, p. 1005 ss., a p. 1011 ss.

<sup>6</sup> G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 933, osserva che la collocazione della nuova norma «*appare sbagliata, in quanto inserisce nella disciplina processuale una regola sulla ripartizione dell'onere della prova ... che avrebbe dovuto essere contenuta nella disciplina sostanziale o in quella procedimentale, essendo disciplinati in tali sedi i doveri dell'Amministrazione finanziaria nella dimostrazione del fatto ignoto ai fini del sostegno della pretesa tributaria*» e suggerisce che «*la sua corretta collocazione sarebbe stata forse nello Statuto dei diritti del contribuente*». In generale, a proposito della tradizionale collocazione, adottata dal legislatore nazionale, che riserva al codice di rito la disciplina formale dell'assunzione dei mezzi di prova nel processo, e al codice civile la regolamentazione dell'onere della prova e dell'ammissibilità e rilevanza dei mezzi probatori, si veda L.P. COMOGGIO, *Le prove civili*, 3<sup>a</sup> ed., Milanofiori-Assago, 2010, p. 29 ss.

<sup>7</sup> In estrema sintesi, nel primo comma è stabilito che le Corti di giustizia tributaria «*esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta*», ma (soltanto) «*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*». Nel secondo comma è contemplata la possibilità per le Corti di «*richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica*». Nel quarto comma è esclusa l'ammissibilità del giuramento ed è ora prevista l'ammissibilità (a seguito della segnalata modifica) della prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art. 257-*bis* c.p.c., quindi scritta.

<sup>8</sup> A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 329 s., ravvisa nella nuova norma «*l'intento di piantare nel sistema un seme o forse è più corretto dire di portare allo scoperto, fra i semi dello stato costituzionale, quello della presunzione d'onestà o correttezza del contribuente accertato*» e osserva che «*ponendosi attentamente all'ascolto della norma è possibile percepire in essa un'eco proveniente dalla tradizione garantista d'origine penale formatasi intorno alla presunzione di non colpevolezza dell'imputato*».

<sup>9</sup> Cfr., ad esempio, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, 7<sup>a</sup> ed., Torino, 2024, p. 196; C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto*

plexa articolazione<sup>10</sup>, sia regole che presidono alla decisione sul fatto incerto (primo e nel terzo periodo), sia precetti che attengono al convincimento del giudice e alla valutazione delle prove (periodo centrale)<sup>11</sup>. Una peculiarità della disposizione è data dal fatto che tanto la previsione in ordine alla decisione del fatto incerto nei giudizi d'impugnazione, quanto quelle concernenti il convincimento del giudice e la valutazione delle prove sono formulate considerando unicamente le prove a sostegno dell'atto o, comunque, della pretesa fiscale, mentre manca un riferimento espresso alle prove da offrire da parte del contribuente.

## 2. Conferme della natura dispositiva del processo tributario

Le vicende relative all'introduzione del nuovo comma, inserito soltanto nel testo della l. 31 agosto 2022, n. 130, da ultimo messo in votazione<sup>12</sup>,

---

*nel processo tributario riformato*, cit., p. 257; E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, pp. 3807 e 3809; P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 168; A. GIOVANNINI, *L'onere della prova*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, p. 261; S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2023, p. 83 s.; G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., p. 932 s.; N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, p. 45.

<sup>10</sup>La nuova norma prevede che «*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. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

<sup>11</sup>S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 83 s., osserva che «*le regole dell'onere della prova sono previste nel primo e nel terzo periodo del nuovo comma 5-bis e quindi chiudono a tenaglia, o, se si vuole, a sandwich le altre disposizioni sul libero convincimento del giudice e sulla valutazione degli elementi probatori, che, a loro volta, sono ulteriormente affastellate in un unico periodo, il secondo*».

<sup>12</sup>Come riferiscono S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 83 – il quale precisa che «*né nel testo giunto alla discussione parlamentare né nella relazione di accompagnamento esiste traccia delle regole poi parzialmente tratteggiate in qualche emendamento ed in realtà inserite d'emblée nel testo finalmente posto in*

non forniscono un preciso spunto a considerazioni in ordine alle ragioni della nuova disciplina e all'ispirazione della medesima, anche se traspare l'intento di rafforzare le garanzie del contribuente<sup>13</sup>. È da escludere, tuttavia, che le nuove disposizioni risultino distoniche rispetto alla riconosciuta natura del processo tributario, per quanto attiene alla materia delle prove e ai relativi poteri delle parti e del giudice<sup>14</sup>. Tali disposizioni avvalorano, semmai, applicazioni più corrette dei principi, a scapito di talune derive giurisprudenziali<sup>15</sup>.

In ogni caso, la comprensione della portata della novella impone di calarla nel contesto della disciplina complessiva delle prove e dei poteri delle corti tributarie, condizionata in modo rilevante dalla natura e dalla struttura del giudizio.

In primo luogo, occorre muovere dalla premessa che il processo tributario scaturisce, per lo più, dall'impugnazione di provvedimenti emessi sulla scorta di un'istruttoria amministrativa, la quale, benché distinta da quella processuale, ne funge da «*prologo*»: nell'ambito della prima, l'amministrazione finanziaria reperisce le prove sulla scorta delle quali elabora le proprie determinazioni, che poi riversa nel giudizio eventualmente promosso dal contribuente<sup>16</sup>. Tale premessa trova avallo nell'art. 7, l. 27 luglio

---

*votazione*» – C. CALIFANO, *Irrelevanza dell'intervento normativo di riforma nel "nuovo" onere della prova?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2022, p. 1069, e N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., p. 38, nota 11, e p. 45.

<sup>13</sup> Si veda, in proposito, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 358 e nota 57, il quale, sulla scorta della discussione parlamentare, rinviene le premesse dell'introduzione della norma nell'intento «*di rafforzare le "garantigie" in favore del contribuente*».

<sup>14</sup> P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, cit., p. 168; inoltre G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 359 ss. Ad avviso di S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 92, «*il legislatore del 2022 non è intervenuto sui poteri officiosi del giudice tributario, rimasti inalterati ed in genere ritenuti limitatissimi a causa dell'inciso del primo comma dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992. Nessuna interferenza con la regola sul riparto dell'onere della prova è stata introdotta, quindi. Il legislatore ha preferito fissare prescrizioni nette, sempre applicabili (salvo i casi eccezionali, come si è detto, di mancata vicinanza della prova)*». Inoltre F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 195.

<sup>15</sup> Cfr., ad es., A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, p. 242 s.

<sup>16</sup> P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 1014 s.; inoltre F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Scritti scelti di diritto tributario, Vol. II, Il processo*, a cura di F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori, Torino, 2022, p. 275 ss. e N. SARTORI, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, cit., p. 386.

2000, n. 212, comma 1, recentemente integrato<sup>17</sup>, secondo il quale gli atti autonomamente impugnabili avanti al giudice tributario «sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione» (comma 1, primo periodo).

Anche alla luce dell'art. 7, comma 1, dello Statuto, nel testo anteriore alla riforma, la giurisprudenza di legittimità era orientata a riconoscere che «le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo non possono essere mutate nella successiva sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente, e ciò a presidio del diritto di difesa di quest'ultimo» e pena la violazione di tale norma. Precisamente, la giurisprudenza non riconosceva all'amministrazione il potere di modificare o integrare, nel corso del giudizio, la motivazione dell'atto impugnato, ammettendo, al più, un'illustrazione «postuma» dei motivi di una pretesa fiscale che contengano elementi bastevoli a rendere edotto il destinatario della sua ragione ultima e ad assicurargli il diritto di difesa<sup>18</sup>.

La materia del contendere trova quindi, nel processo tributario, una delimitazione a priori nel contenuto dell'atto impugnato (dispositivo e motivazione) e, successivamente, nel *petitum* e nella causa *petendi* dedotti nel ricorso<sup>19</sup>. Infatti, al di là delle tradizionali contrapposizioni, la più parte

---

<sup>17</sup> Ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. f), nn. 1 e 2, d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

<sup>18</sup> Se la motivazione “postuma”, che corrisponde a una «situazione che si verifica quando l'Amministrazione colma ex post – e, cioè, in giudizio – le lacune dell'atto caratterizzato da un'insufficiente esposizione delle ragioni su cui si fonda», è da ritenersi inammissibile, è invece «ammessa nel corso del giudizio tributario l'integrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato una decisione dell'amministrazione succintamente motivata, qualora la successiva esternazione di una compiuta motivazione non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili, in base al principio di leale collaborazione tra privato e p.a., nella fase endoprocedimentale», attraverso una «illustrazione» parimenti postuma. Così Cass., sez. trib., ord. 18 ottobre 2021, n. 28560, pubblicata, ad es., in *Tax News – Supplemento online alla Riv. trim. dir. trib.* del 2 maggio 2022, con commento di F. RUSSO, *Integrazione ed illustrazione postuma della motivazione dell'avviso di accertamento*. Sul tema si vedano anche S. ZAGÀ, *Brevi note sul divieto di “motivazione Postuma” dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, cit., p. 1009.

<sup>19</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 66 ss. Inoltre, S. MULEO, *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 506 ss.; C. CALIFANO, *L'approdo (forse) definitivo della Cassazione in tema di motivazione degli atti e di formazione della prova nel processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 598 ss., e S. ZAGÀ, *Brevi note sul divieto di “motivazione postuma” dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, cit., p. 1009.

della dottrina e la Corte costituzionale sono concordi nel riconoscere che, quantomeno a partire dalla riforma del 1992<sup>20</sup>, il processo tributario è improntato al principio dispositivo<sup>21</sup>.

Se, dunque, già in passato non era riconosciuto all'amministrazione il

---

<sup>20</sup> M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, 2018, p. 136, ricorda che «tradizionalmente, il contenzioso tributario è stato inteso come processo inquisitorio, con penetranti poteri di ricerca della prova da parte delle commissioni e prevalenza del principio di ricerca della verità su quello dispositivo». Sull'evoluzione del processo tributario, per quanto attiene alla materia delle prove, cfr. F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 270 ss.

<sup>21</sup> La Corte costituzionale, nella sentenza 29 marzo 2007, n. 109 – pubblicata, ad esempio, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 829 ss., con commento di C. GLENDI, *Contenzioso legittimo senza «ordini» alle parti*, – afferma con chiarezza che il legislatore, con l'abrogazione dell'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 546/1992 «*ba voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario espungendo da esso il potere officioso dal quale soprattutto, pressoché unanimemente, la giurisprudenza e la dottrina desumevano, quanto all'istruzione, la sua natura di processo inquisitorio (o, secondo altra terminologia, acquisitivo): si diceva, in sintesi, che il giudice tributario era tenuto a giudicare iuxta alligata ma non anche iuxta probata partium*». Ad avviso della Corte, infatti, «*la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione*». In proposito cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 169 s., il quale fa riferimento a «*un potere monopolistico delle parti fissare i fatti che il giudice può conoscere*» ed assimila i poteri di acquisizione probatoria delle corti tributarie a quelli previsti dall'art. 115 c.p.c. P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, cit., p. 168, osserva che, anche alla luce della novella, «*il Giudice, nel decidere, è tenuto a stabilire la legittimità della pretesa per come è "esposta" nella motivazione ed è tenuto a valutare, tenuto conto del petitum e causa petendi, le prove agli atti ... purché riguardino "i fatti dedotti"*». Cfr., inoltre, N. SARTORI, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, cit., p. 386. Sul principio dispositivo – e sulla relazione del medesimo con la regola dell'onere della prova si veda, per tutti, C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume II, Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, 12<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, p. 308 s. A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, p. 15, osserva che «*l'attribuzione al giudice di poteri anche solo complementari, di esercizio della funzione impositiva – quali sarebbero anche quelli di individuazione dei fatti a fondamento della pretesa – potrebbero comprometterne la posizione imparziale*» e che «*se il giudice tributario fosse un supplente della carente attività amministrativa, non sarebbe adeguatamente presidiato il principio di imparzialità della Pubblica Amministrazione: l'adempimento negligente della funzione pubblica resterebbe senza sanzione sostanziale, a fronte del salvagente della fase giurisdizionale, addirittura attivabile d'ufficio da parte del giudice, con ciò minandosi la effettività dell'attuazione dell'art. 97, comma 2*», Cost. In tale prospettiva, «*il principio della imparzialità della Pubblica Amministrazione è il più solido fondamento del principio dispositivo, nel processo tributario*».

potere di modificare o integrare, nel corso del giudizio, la motivazione dell'atto impugnato, con l'attuazione della riforma è venuta meno l'incertezza a proposito della necessità che la motivazione dell'atto – come già ricordato – indichi altresì, a pena di annullabilità, i mezzi di prova delle determinazioni fiscali<sup>22</sup>.

Risulta, a fortiori, corretta l'affermazione secondo la quale la materia della prova «*riguarda prima il procedimento di imposizione e, poi, il processo tributario*»<sup>23</sup> e le disposizioni da ultimo richiamate, insieme alla previsione

---

<sup>22</sup> L'art. 4, l. 9 agosto 2023, n. 111, recante *Delega al Governo per la riforma fiscale*, prevede, infatti, nell'ambito dei «*principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*», al comma 1, lett. a), di «*rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*» e l'art. 7, comma 1, stabilisce, nel testo riformato, che la motivazione degli atti impugnabili deve indicare «*specificamente*» e «*a pena di annullabilità*» anche «*i mezzi di prova*» delle determinazioni fiscali e sanzionatorie. Contestuale all'integrazione del comma 1 è l'inserimento nell'art. 7, l. n. 212/2000 del comma 1-bis, in base al quale «*i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze*». Osserva S. ZAGÀ, *Brevi note sul divieto di "motivazione postuma" dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, cit., p. 1011, che si tratta di una norma «*poco chiara*», la cui previsione difficilmente si concilia con quelle del successivo art. 9-bis («*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emenabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*»). Tra le opzioni interpretative formulate dall'Autore (p. 1014 s.) per attribuire un senso al comma 1-bis, si ritiene preferibile quella che, riconosciuta la natura sostanziale e non formale del difetto di motivazione, riconduce la previsione dell'«*ulteriore atto*» contenuta in tale norma alle «*specifiche disposizioni*» che derogano al neo-introdotta principio di unicità dell'accertamento per i tributi periodici. In ogni caso, se la stessa amministrazione che ha emesso l'atto non può modificare, integrare o sostituire i fatti e i mezzi di prova a fondamento del proprio atto se non annullandolo ed emettendo un atto ulteriore, parimenti impugnabile e sempre che «*ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze*», tale potere di modifica, integrazione o sostituzione non può spettare neppure al giudice. In questo senso si esprime chiaramente anche A. MARCHESSELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 19, ad avviso del quale il comma 1-bis dell'art. 7, l. n. 212/2000, «*preclude radicalmente ... qualsiasi modifica del fondamento di fatto del provvedimento, rispetto a quelli enunciati nella motivazione di esso, ai sensi del comma che precede, dopo l'adozione dell'atto, con la sola eccezione dell'emissione di accertamenti integrativi, o di esercizio di autotutela sostitutiva*» e «*resta esclusa, quindi, anche la loro modifica, integrazione o sostituzione in giudizio, sia da parte dell'ente impositore, sia, a maggior ragione, da parte del giudice*».

<sup>23</sup> N. SARTORI, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, in *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolo, G. Melis, A-M. Perrino, Milano, 2022, p. 385, che richiama F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Scritti scelti di diritto tributario, Volume II, Il processo*, a cura di F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori, Torino, 2022, p. 285. Si veda anche C. CALIFANO, *L'approdo (forse) definitivo della Cassazione in tema di motivazione degli atti e di formazione della prova nel*

di cui al comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, che – come anticipato e meglio di vedrà nel prosieguo – onera l'amministrazione della prova in giudizio delle violazioni contestate con l'atto impugnato, suonano effettivamente come la trasposizione normativa della nota affermazione<sup>24</sup> secondo la quale l'amministrazione deve dare a sé stessa la prova della fondatezza dell'atto impositivo, prima della sua emissione<sup>25</sup>.

L'indicazione e l'acquisizione delle prove è lasciata, dunque, all'iniziativa delle parti. Per quanto concerne l'ente impositore, risulta condizionata, come detto, da quanto contenuto nella motivazione dell'atto impugnato<sup>26</sup>, anche se tale affermazione non è da intendersi in termini assoluti: gli elementi di prova raccolti nell'istruttoria amministrativa e indicati nella motivazione dell'atto potrebbero essere integrati da elementi anche successivamente acquisiti e prodotti in giudizio, specialmente allo scopo di contrastare le deduzioni e produzioni del ricorrente. Nuove prove possono emergere, inoltre, dall'assunzione delle testimonianze scritte, che possono

---

*processo*, cit., p. 606, il quale, anche prima della recente integrazione dell'art. 7, comma 1, dello Statuto, riteneva non condivisibile la tesi che riconduceva la motivazione alla sfera procedimentale e la prova a quella processuale; quantunque i due piani non siano confondibili, «il loro distacco concettuale non può essere spinto sino al punto di contrapporre, in modo parziale e riduttivo, motivazione e prova, confinando quest'ultima alla sola fase contenziosa». Secondo l'Autore (p. 608), inoltre, «non pare ammissibile che le prove acquisite dall'Amministrazione finanziaria durante la fase istruttoria non siano poi portate a conoscenza del contribuente attraverso la motivazione dell'atto impositivo: se così fosse, infatti, si determinerebbe un'inaccettabile svilimento del principio di trasparenza dell'attività amministrativa, oltre che un altrettanto ingiustificata limitazione della piena conoscenza dell'atto che si riflette, inevitabilmente, sull'efficacia dell'azione processuale del contribuente» e «questo assetto del rapporto tra motivazione ed indicazione degli elementi probatori trova una sua naturale conferma nel principio guida dell'attività amministrativa di completezza dell'attività istruttoria, secondo cui tutti gli elementi dell'atto devono essere acquisiti prima della sua emanazione».

<sup>24</sup> Di E. ALLORIO, in *Diritto processuale tributario*, 6<sup>a</sup> ed., Torino, 1969, p. 393.

<sup>25</sup> In questo senso, con riferimento al comma 5-*bis*, S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 86. Ad avviso di P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, cit., p. 169 s., «se il Giudice deve verificare in giudizio l'osservanza del dovere degli uffici di provare le "ragioni oggettive" della contestazione e sanzioni, con il comma 5-*bis* si è inteso rimarcare che già nella motivazione dell'atto debba trarsi l'indicazione del relativo supporto probatorio, in coerenza con quanto previsto all'art. 3 della l. n. 241 del 1990 per ogni provvedimento amministrativo che va motivato con l'indicazione dei "presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria", in linea con il principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. e quello della buona fede di cui all'art. 10, 1° comma, l. n. 212 del 2000».

<sup>26</sup> Osserva efficacemente A. MARCHESSELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 21, che «la motivazione è requisito di legittimità dell'atto e, in caso di sua impugnazione, anche il luogo (e il termine ultimo) della allegazione dei fatti da parte dell'ente impositore».

essere richieste anche dall'amministrazione<sup>27</sup> e, del resto, la lettera dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, laddove fa riferimento ai «*mezzi di prova*», include le prove costituenti.

Compito del giudice tributario è, quindi, «*innanzitutto quello di vagliare (nei limiti, beninteso, dell'oggetto del giudizio fissato nel ricorso) le prove poste a base del provvedimento*»<sup>28</sup> e i suoi poteri di acquisizione probatoria (anche questo è un corollario del principio dispositivo) sono «*circoscritti*»<sup>29</sup>. L'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, prevede infatti, al primo comma, che le Corti esercitano le stesse facoltà conferite alle amministrazioni, ma (soltanto) «*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*»<sup>30</sup>, in particolare, l'attività del giudice al riguardo non può assumere «*finalità esplorative*»<sup>31</sup>.

---

<sup>27</sup> A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 343.

<sup>28</sup> F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., p. 293. Inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 137.

<sup>29</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 170, il quale reputa tali poteri «*non dissimili da quelli conferiti dal codice di procedura civile al giudice ordinario*». Secondo C. CALIFANO, *L'approdo (forse) definitivo della Cassazione in tema di motivazione degli atti e di formazione della prova nel processo*, cit., p. 599, «*l'alveo all'interno del quale devono essere ricondotti i poteri istruttori del giudice ... non è quello ... di rimediare a deficienze probatorie delle parti (in questo caso l'Amministrazione finanziaria), ma quello di operare un'integrazione in tutti quei casi in cui la situazione probatoria non consente ... di pronunciarsi*». Di diverso avviso la giurisprudenza; in particolare, la Cassazione opera una parziale contaminazione con il processo amministrativo, affermando che «*nel processo tributario, retto dal principio misto acquisitivo-dispositivo, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, ... attribuisce alle commissioni tributarie, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un potere di "soccorso istruttorio", che, motivatamente, può essere esercitato non per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio (...), ma solo in funzione integrativa degli elementi di giudizio già in atti o acquisiti in quanto non sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata*». Così Cass., sez. trib., ord. 29 dicembre 2022, n. 38037.

<sup>30</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 172, precisa che «*ciò vale sia per i fatti primari (fatti costitutivi della fattispecie imponible), sia per i fatti secondari (fatti che forniscono la prova dei fatti primari)*». Secondo A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 17, l'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, «*precisa anche che l'esercizio dei poteri di indagine è limitato "a fini istruttori": cosa che, insieme all'espressione "nei limiti dei fatti dedotti" rende pacifico ... che il giudice non possa fare indagini per cercare altri fatti mai affermati, ma solo per cercare conferme di fatti già dentro il processo*».

<sup>31</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 172, il quale precisa che l'esercizio dei poteri di acquisizione probatoria è ritenuto discrezionale, ma che, secondo la Corte di cassazione, tale discrezionalità incontra «*un limite perché ... il rifiuto della corte di giustizia tributaria di esercitare questo potere istruttorio è illegittimo se la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione officiosa del documen-*

Il potere del giudice tributario di acquisire d'ufficio mezzi di prova non è funzionale a sovvenire alle carenze istruttorie delle parti pubblica o privata, ma può essere esercitato «*soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio*» qualora «*sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi*»<sup>32</sup>. Vale, dunque, anche per il giudizio avanti alle corti tributarie il principio fondamentale del processo civile – che affonda oggi le sue radici nella garanzia di imparzialità sancita nell'art. 111, comma 2, Cost. – in base al quale *il giudice deve subordinarne l'esercizio dei poteri istruttori che la legge gli conferisce all'«esigenza di integrare le fonti di prova acquisite, al fine di eliminare oggettive aporie istruttorie, non imputabili a colpa soggettiva delle parti od al mancato o negligente assolvimento degli oneri di prova da cui esse siano rispettivamente gravate, sì da intervenire in esclusiva funzione dell'accertamento “imparziale” della verità storica di quei fatti, verità che altrimenti non sarebbe realmente conoscibile nel giudizio*»<sup>33</sup>. È viceversa da escludere l'esercizio di tali poteri allo scopo sanare, anche parzialmente e indirettamente, insufficienze probatorie determinate da colpa o inerzia di una delle parti, in danno dell'altra, che si gioverebbe, altrimenti, della regola dell'onere della prova a sé favorevole<sup>34</sup>.

---

to». In questo senso, da ultimo, Cass., 19 gennaio 2023, n. 1606. L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, cit., p. 140 s., rammenta «*l'ulteriore canone garantistico, secondo cui, in un processo “giusto”, la discrezionalità del giudice non potrà mai dirsi incensurabile o insindacabile ... a tal punto da sottrarsi ad ogni possibile forma di controllo impugnatorio, che abbia ad oggetto la verifica del pieno rispetto di quei limiti, esplicitamente od implicitamente delineati dalla legge, entro i quali la posizione del giudice “imparziale” resta immune da qualsiasi rischio (o tentazione) di incontrollato arbitrio*».

<sup>32</sup> Così N. SARTORI, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, cit., p. 386, il quale richiama Cass., sez. V, 20 gennaio 2016, n. 955. Inoltre, C. CALIFANO, *L'approdo (forse) definitivo della Cassazione in tema di motivazione degli atti e di formazione della prova nel processo*, cit., p. 599.

<sup>33</sup> L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, cit., p. 139.

<sup>34</sup> L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, cit., p. 145. Cass., sez. trib., ord. 29 dicembre 2022, n. 38037, precisa che «*il potere del giudice di disporre l'acquisizione d'ufficio dei mezzi di prova non può essere utilizzato per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento dell'onere probatorio a proprio carico, ma solo, in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti*». Quindi, l'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, «*laddove attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova ... dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce solamente un potere istruttorio in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio*».

La tradizionale, almeno in dottrina, visione dei poteri del giudice, risulta avvalorata, per quanto attiene le prove a fondamento della pretesa fiscale, sia alla luce della già richiamata integrazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, sia dalla previsione del secondo periodo del comma 5-bis. Da un lato, invero, se la stessa amministrazione che l'ha emesso non può modificare, integrare o sostituire i fatti e i mezzi di prova che ha indicato a fondamento dell'atto, se non emettendone uno ulteriore, si ritiene che tale facoltà non compete neppure al giudice<sup>35</sup>. Inoltre, la previsione che il giudice, una volta riscontrato che «*la prova della ... fondatezza dell'atto impositivo «manca o è contraddittoria o ... 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»*», semplicemente «*annulla l'atto*» medesimo, si ritiene possa fondatamente leggersi nel senso che non può, né deve sostituirsi all'amministrazione nella ricerca di prove ulteriori a fondamento delle determinazioni fiscali<sup>36</sup>.

### 3. Il concetto di “emersione” degli elementi di prova

Il sistema che si è poc'anzi brevemente riepilogato non pare scalfito, in particolare, dalla precisazione – contenuta nel secondo periodo del comma 5-bis – secondo la quale «*il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*».

Il concetto di “emersione” degli elementi è nuovo e non trova riscontro nelle corrispondenti disposizioni del codice; in ogni caso, le prove oggetto di tale emersione non possono che essere circoscritte «*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*» come previsto nel primo comma dell'art. 7<sup>37</sup>. Per quan-

---

<sup>35</sup> Così anche A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 19.

<sup>36</sup> Osserva puntualmente V. FIGARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 608 s., che «*il nesso consequenziale tra prove che emergono nel giudizio e annullamento dell'atto ove le prime non siano idonee a sostenere la pretesa ... dovrebbe finalmente escludere il rischio di decisioni c.d. a sorpresa in ordine a rideterminazioni giudiziali di basi imponibili in quanto tale intervento causerebbe palesemente un vizio di ultrapetizione e di violazione delle disposizioni che limitano lo spazio cognitivo del giudice*». La previsione è, invece, ritenuta «*pleonastica*» da S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 29.

<sup>37</sup> P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, cit., p. 169, secondo la quale «*il comma 5-bis dell'art. 7 quando ora indica che “Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio” non può che intendere, in primis, le prove emerse “nei limiti dei*

to attiene all'amministrazione, inoltre, opera il già considerato vincolo di cui all'art. 7, l. n. 212/2000<sup>38</sup>.

Ad avviso della Cassazione, che fa riferimento, se ben s'intende, all'introduzione della testimonianza scritta (comma 4, secondo periodo), «*la nuova formulazione legislativa ... è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*»<sup>39</sup>.

La dottrina, che ha considerato il nuovo dato normativo con maggior attenzione, ha escluso, in primo luogo, che l'espressione utilizzata sottenda l'intento del legislatore di modificare l'impianto istruttorio, procedimentale e giudiziale, «*sino al punto da rendere la fenomenologia probatoria come esclusivamente appartenente alla sfera processuale*», nel senso che la prova si formerebbe solo in tale contesto, nel contraddittorio fra le parti non soltanto e semplicemente sulla prova stessa, ma anche in ordine all'ammissione e alla formazione della medesima<sup>40</sup>.

---

*fatti dedotti dalle parti" (come prevede il 1° comma dell'art. 7) e non "qualunque" altra prova che dovesse emergere nel giudizio».*

<sup>38</sup> Osserva V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 606 ss. che essendo «*onere dell'ufficio di indicare a pena di illegittimità dell'atto sin dalla motivazione i mezzi probatori utilizzati al fine di dimostrare l'esistenza dei "presupposti di fatto" e delle "ragioni giuridiche" del prelievo*», «*la decisione non potrà che basarsi sulle prove formate prima ed emerse poi nel giudizio tributario; altrimenti detto: la prova dovrà essere comunque già formata ed esistente nella fase procedimentale amministrativa*». Diversamente (ma anteriormente alla modifica dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000), C. CONSOLO, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, cit., p. 29, il qual ritiene che «*nulla vieti, e giusta la parità delle armi sia anzi da consentire, che la stessa A.F. produca nuove prove nel corso del giudizio, purché sempre entro i limiti del thema probandum e così ove volte a dimostrare la esistenza dei fatti su cui si fonda la pretesa impositiva cristallizzata nella motivazione dell'avviso di accertamento ... non solo prova contraria, ma anche prove a favore, dirette o indirette, dei fatti costitutivi della pretesa impositiva*».

<sup>39</sup> Cass., sez. V, ord. 27 ottobre 2022, n. 31880, nella quale si precisa che «*la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che "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"*, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale».

<sup>40</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 94. Inoltre, G.G. SCANU, *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato*, cit., p. 921.

Non soltanto «una rivoluzione così ampia ... potrebbe fondarsi solo con un comando più chiaro ed inequivocabile»<sup>41</sup>, ma una simile lettura si scontrerebbe con la regola in tema di motivazione degli atti recata dal già più volte richiamato art. 7, l. n. 212/2000, il cui disposto è ancor più preciso in tema di indicazione delle prove nelle motivazioni degli atti, a seguito delle recenti modifiche<sup>42</sup>.

L'unico significato coerentemente assegnabile all'*incipit* del secondo periodo del comma 5-*bis*, scaturisce, invece, dalla lettura congiunta con la previsione del primo capoverso dello stesso art. 7, che esclude alcun potere officioso del giudice tributario con riguardo all'acquisizione del materiale probatorio<sup>43</sup>, e ha la funzione di sottolineare vieppiù l'estraneità del giudice medesimo rispetto alla formazione e all'introduzione del materiale probatorio<sup>44</sup>, ad eccezione, ovviamente, della previa valutazione in ordine alla

---

<sup>41</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 95. Non dissimile la lettura di E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., p. 3810 s., che propone «una interpretazione "minimale" del precetto tale da renderlo forse ridondante e consistente nel ribadire che il giudice deve decidere iuxta probata, potendo attingere all'esito dell'istruttoria a tal fine a prescindere da chi sia la parte su cui incombe l'onere dimostrativo e comunque considerando provati sia i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita che quelli implicati dal notorio».

<sup>42</sup> V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, p. 606, il quale precisa inoltre (p. 608) che «l'emersione esclude una formazione della prova nel corso del giudizio». C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 259, ravvisa nella prima parte del secondo periodo dell'art. 6, l. n. 130/2022, che corrisponde alla prima parte del secondo periodo del comma 5-*bis*, «non già la possibilità per il giudice di fondare la decisione su elementi di prova emergenti nel giudizio al di fuori di quello che ne costituisce l'oggetto, cioè l'atto impugnato, segnando questo un limite invalicabile, per il giudice e per le parti, essendo tutti questi soggetti rigorosamente attenuti a far valere i rispettivi "diritti" o facoltà di attingere alla verità dei fatti allegati e contestati o comunque rilevabili ex officio soltanto nei limiti del potere impositivo esercitato provvedimentoalmente con l'atto impugnato e in ragione delle domande, allegazioni e contestazioni rientranti nel perimetro quivi contornatos».

<sup>43</sup> Ad avviso di G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 360, «l'espressa previsione secondo cui "il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio" non è nient'altro che la cristallizzazione del principio dispositivo, la cui operatività nel processo tributario era già data per pacifica».

<sup>44</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 95. Concorde V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 608, ad avviso del quale «l'emersione esclude una formazione della prova nel corso del giudizio e conferma la natura dispositiva del processo tributario senza alcuna possibilità iniziativa inquisitoria e sostitutiva, esplicitando, così, in seno alla disciplina speciale del D.Lgs. n. 546/1992 il già applicabile principio di cui all'art. 115 primo comma del c.p.c.» e che precisa che il riferimento agli «elementi di prova che emergono nel giudizio» «ha un significa-

necessità della testimonianza scritta, ai sensi dell'art. 257-*bis* c.p.c.<sup>45</sup>.

Per quanto attiene, in particolare, all'amministrazione, all'allegazione delle prove formate o ottenute nel procedimento e indicate nella motivazione dell'atto impugnato, dovrà seguire l'acquisizione al processo, con le modalità e nei termini previsti nel d.lgs. n. 546/1992, a prescindere da parte di chi abbia luogo la loro produzione<sup>46</sup>. A meno che il ricorrente ometta di contestare i fatti o taluni dei fatti addotti a fondamento delle determinazioni fiscali<sup>47</sup> o addirittura ne ammetta, anche implicitamente,

---

*to ristretto», che è quello di «escludere qualsiasi potere sostitutivo del giudice (con decisioni c.d. a sorpresa) cioè ribadire il divieto della c.d. scienza privata del giudice» e della «necessità per l'organo giudicante (i) di rinvenire le prove a sostegno della pretesa nella fase dell'accertamento anche alla luce della motivazione dell'avviso e, comunque, al massimo negli allegati alle controdeduzioni (come parte della giurisprudenza già ammette) evitando la modifica di qualsiasi fisionomia della pretesa (es. riqualificazioni reddituali) e del suo fondamento (es. riqualificazione del metodo di accertamenti adottato)», «nonché (ii) di giudicare la correttezza dell'operato del contribuente (ergo l'illegittimità dell'avviso) anche alla luce delle prove testimoniali scritte assunte nel corso del giudizio su istanza del contribuente». Analogamente S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 31.*

<sup>45</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 96, il quale osserva che, in tale prospettiva, la previsione del comma 5-*bis*, secondo periodo, in base alla quale «il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio», costituisce «rieditazione in termini diversi, ma equivalenti della regola generale di cui all'art. 115 c.p.c.» laddove stabilisce che «il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero», che quindi non risulta più applicabile nel giudizio avanti alle corti tributarie.

<sup>46</sup> In base al principio di acquisizione probatoria, come rammenta G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 364. Cfr. anche A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 236, il quale precisa che «per vincere basta che la prova sia stata prodotta, non importa da chi (principio della acquisizione della prova)» e che «il soggetto "onerato" vince anche se la prova la ha portata controparte» e conclude che «quindi, la regola non impone affatto un onere, che implica la necessità di una condotta da parte del soggetto "onerato" ... essa è ... solo una regola di giudizio per il caso dubbio».

<sup>47</sup> Le previsioni dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, non interferiscono, invero, sull'applicabilità nel processo avanti alle corti tributarie dei precetti di cui all'art. 115 c.p.c., riguardanti l'esclusione dai fatti da provare di quelli non contestati e notori: in questo senso si esprimono S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 96 s.; C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 259 s.; E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., p. 3810; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 33; N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNR*, cit., p. 48 s. Sul principio di non contestazione nel processo civile si rinvia, per tutti, a C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, Vol. II, cit., p. 309 s., e, per quanto attiene al processo tributario, ad esempio, A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 29 s.

l'esistenza, le prove delle violazioni dovranno essere tempestivamente prodotte in giudizio, di regola da parte dell'amministrazione resistente, onerata della prova<sup>48</sup>.

Alla luce della nuova previsione risultano quindi assai ridotti i margini per l'esercizio del potere di «*soccorso istruttorio*»<sup>49</sup>, che la Corte di cassazione attribuisce al giudice, operando una sorta di contaminazione fra il processo tributario e quello amministrativo, retto dal principio acquisitivo-dispositivo<sup>50</sup>. Il giudice può esercitare tale potere a favore dell'amministrazione solo qualora, nell'ambito dell'istruttoria procedimentale, abbia visto ostacolato il legittimo ed esauriente esercizio dei propri poteri da insuperabili «*atteggiamenti ostruzionistici del contribuente*», i quali non le abbiano consentito di acquisire prove dotate dei requisiti di precisione, rigore e attendibilità richiesti dalla nuova norma<sup>51</sup>.

#### **4. L'onere della prova nel processo tributario, anteriormente all'introduzione dell'art. 7, comma 5-bis**

Com'è noto, la regola dell'onere della prova attiene al «*contenuto del giudizio da formulare sul fatto rimasto incerto, onde consentire comunque*

---

<sup>48</sup>In questo senso, se ben s'intende, anche S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 85, laddove afferma che l'amministrazione, onerata della prova, «*sarà compulsata a costituirsi in giudizio al fine di evitare che i fatti posti a base del proprio accertamento (ovviamente, ove contestati dal contribuente, costituitosi) siano dati per non provati a causa della sua assenza*». Inoltre A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 344.

<sup>49</sup>Così A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 345, il quale ritiene che «*se l'Amministrazione non produce in giudizio il documento che dovrebbe rappresentare, nella prospettazione della stessa ..., la prova della pretesa, tale documento non può essere acquisito dalla Corte, nemmeno se si tratta del processo verbale di constatazione i cui contenuti non siano riprodotti nell'avviso di accertamento*».

<sup>50</sup>In questo senso, Cass., sez. trib., ord. 29 dicembre 2022, n. 38037.

<sup>51</sup>A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 346. Cfr. anche A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 237, ad avviso del quale «*nella fase amministrativa, l'onere della prova, prima di essere regola di decisione del caso dubbio, è anche un vero e proprio onere, nel senso che impone una condotta dinamica all'Ente impositore, la cui omissione comporta delle conseguenze giuridiche (non si può accertare il tributo)*». Si veda, in generale, con riguardo alla posizione del contribuente nell'ambito dell'istruttoria amministrativa, G. RAGUCCI, *L'onere della prova nel caso di rifiuto di esibizione di informazioni e di documenti*, in *L'onere della prova*, a cura di F. Anelli, A. Briguglio, A. Chizzini, M. De Poli, E. Gragnoli, M. Orlandi, L. Tosi, Milano, 2024, p. 1763 ss.

*una decisione sul merito della causa in cui quel fatto risulti rilevante ed un giudizio su di esso quindi indispensabile»<sup>52</sup>. Si tratta, in altri termini, di «una regola sulla distribuzione del rischio della mancata prova dei fatti», che vincola il giudice a ritenere inesistenti i fatti dei quali non è stata fornita la prova<sup>53</sup>.*

Il soggetto onerato della prova di un determinato fatto sopporta il rischio della mancata acquisizione della medesima e, quindi, «*della mancata persuasione del giudice in ordine alla ... positiva esistenza*» di quel fatto. Ciò non significa, tuttavia, che sia destinato a soccombere necessariamente nel giudizio «*perché il fatto può essere pacifico, notorio, ammesso, confessato, dimostrato in virtù dei poteri inquisitori del giudice (nella misura in cui siano previsti ... ed egli li eserciti)*»<sup>54</sup>. È da ritenere applicabile, in particolare, nel processo tributario, anche dopo l'introduzione nell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, del comma 5-*bis*, il principio di non contestazione, contemplato nell'art. 115, comma 1, c.p.c.<sup>55</sup>.

La regola dell'onere della prova, per quanto attiene al processo civile, è contenuta nell'art. 2697 c.c.<sup>56</sup>. Mancando una previsione specifica nell'or-

<sup>52</sup> C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, Volume I, cit., p. 144, il quale precisa che dalla regola deriva «*donde l'onere tendenziale di attivazione probatoria*» per la parte onerata, ma «*ciò non significa, in concreto, che la controparte non debba in alcun modo attivarsi nella deduzione di prove su quel fatto, e così, ad esempio, che il convenuto possa completamente disinteressarsi di articolare delle prove per dimostrare l'inesistenza del fatto costitutivo o viceversa l'attore per dimostrare l'inesistenza del fatto estintivo, impeditivo o modificativo*» e che «*se l'attore offre dimostrazione positiva delle circostanze che integrano il fatto costitutivo, scatta per il convenuto l'interesse alla deduzione della c.d. prova contraria diretta od indiretta di quelle circostanze (e viceversa per le eccezioni del convenuto)*».

<sup>53</sup> C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, Volume I, cit., p. 145.

<sup>54</sup> C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, Volume I, *Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, 12<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, p. 142.

<sup>55</sup> Ad avviso di C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 259 s., «*il "meccanismo" della non "contestazione che una parte faccia dei fatti allegati dalla sua controparte ... è ora pacificamente operante nell'ambito del processo tributario a seguito del novellato art. 115 c.p.c., siccome sostituito dall'art. 45, comma 14, della Legge n. 69/2009, applicabile al processo tributario ex art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ... stabilendosi ex lege che "il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti (e dal Pubblico ministero)", nonché "i fatti non specificatamente contesi dalla parte costituita". Nel qual caso, dunque, non vi è più ... spazio per l'operatività della regola solo residualmente applicabile a fronte di una finale incertezza di un fatto che, in tal caso, infatti, non può essere considerato incerto*».

<sup>56</sup> In base al quale «*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*» (comma 1), e «*chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*» (comma 2).

dinamento tributario, in precedenza<sup>57</sup>, la norma codicistica era ritenuta – dalla giurisprudenza e da una parte della dottrina<sup>58</sup> – applicabile anche nel processo tributario, sia pure con taluni adattamenti. Precisamente, per quanto attiene ai giudizi d’impugnazione, gli elementi attivi della base imponibile erano trattati come fatti costitutivi, il cui onere di prova gravava sull’amministrazione, in quanto “attore in senso sostanziale”, che fa valere un suo diritto in giudizio, mentre l’onere della prova degli elementi negativi – qualificati come fatti impeditivi – era ritenuto gravare sul contribuente, quale “convenuto in senso sostanziale”<sup>59</sup>.

In realtà, meglio che della regola codicistica, la distribuzione del rischio della mancata prova nel processo tributario, era (è) un riflesso della posizione e degli oneri di prova della parte pubblica nel procedimento. Come è stato efficacemente osservato, invero, la «*realtà procedimentale (o sostanziale, in quanto pre-processuale), si proietta nel processo, ove la distribuzione dell’onere (o degli oneri) di prova dipende dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio dei litiganti*»<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> Per una disamina degli orientamenti che si sono storicamente succeduti si veda F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 270 ss. In generale, sull’onere della prova nel processo tributario, anteriormente alla novella, si vedano, in *Giur. sistematica di Diritto tributario* diretta da F. Tesaurò, *Il processo tributario*, Torino, 1998, G.M. CIPOLLA, *L'onere della prova*, p. 527 ss., e R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, p. 473 ss., specie p. 521 ss.

<sup>58</sup> Nondimeno, fondate perplessità erano espresse, ad esempio, da C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 258, che considera(va) l’art. 2697 c.c. «*difficilmente adattabile*» al processo tributario.

<sup>59</sup> Come riferisce F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 191 s., il quale richiama Cass., 2 marzo 2021, n. 2413; Cass., 12 dicembre 2022, n. 36241; Cass., 23 novembre 2021, n. 36097; Cass., 4 aprile 2022, n. 10673; Cass., 14 dicembre 2023, n. 35074. Secondo Corte cost., 18 maggio 1989, n. 251, «*se, ai fini della decisione occorre verificare la veridicità di fatti posti a fondamento dell’atto amministrativo impugnato, è l’organo amministrativo che l’ha emanato a subire il relativo onere probatorio*». In proposito, inoltre, N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 76 s. e G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 332 s., il quale osserva che «*la ripartizione dell’onere della prova ... si è attestata sull’individuazione degli effetti riconducibili al fatto allegato dalle parti, risolvendosi quindi in un confronto con il diritto sostanziale circa l’individuazione dei fatti costitutivi della pretesa impositiva (con onere in capo all’Amministrazione finanziaria) o del diritto di rimborso (la cui prova spetta al contribuente) e dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi (la cui prova grava sul contribuente) secondo il canone tracciato dall’art. 2697 c.c.*» e che «*dovendosi guardare all’effetto destinato a prodursi alla luce della fattispecie dedotta in giudizio, l’imputazione dell’onere della prova opera in ragione delle conseguenze favorevoli che si riconnettono ai fatti da dimostrare*». Secondo tale Autore, «*la ripartizione dell’onere probatorio deve necessariamente muovere dalle regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni*».

<sup>60</sup> F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., p. 305.

Diversamente, nei giudizi di rimborso era (è) il ricorrente a dover dimostrare l'esistenza dei presupposti del diritto di credito dedotto in giudizio<sup>61</sup>.

### 5. *L'onere della prova alla luce dell'art. 7, comma 5-bis: continuità o discontinuità col passato?*

Con l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, la materia tributaria è dotata di una autonoma regola in tema di giudizio sul fatto incerto che, per quanto attiene ai processi di rimborso rispecchia l'orientamento pregresso, fondato sull'applicazione pedissequa dell'art. 2697 c.c.<sup>62</sup>, mentre per i processi d'impugnazione si discosta, almeno nel *wording*, dalla lettera della norma codicistica, omettendo qualsivoglia riferimento testuale alle tipologie di fatti dedotti in giudizio<sup>63</sup>. Ciò ha innescato un dibattito a proposito della continuità ovvero discontinuità della regola dettata nel primo periodo del comma 5-bis per i giudizi d'impugnazione rispetto alla situazione precedente.

Ad avviso della Corte di cassazione, la nuova norma non impone all'amministrazione «*un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova*»<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., p. 306.

<sup>62</sup> Secondo F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 195, «*i processi di rimborso differiscono dai processi d'impugnazione perché spetta al contribuente l'onere di provare che sussistono i presupposti del suo diritto. Come nei processi civili di ripetizione dell'indebitato, chi agisce in ripetizione deve provare i fatti costitutivi del suo diritto, chi si oppone deve provare i fatti estintivi, modificativi o impeditivi*». C. CONSOLO, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, cit., p. 29, osserva, con riguardo all'ultimo periodo del comma 5-bis, concernente le azioni di rimborso, che «*pare meramente ricognitivo dell'orientamento dottrinale ... secondo cui il legislatore, nell'incanalare i tempi di proponibilità delle azioni di rimborso nei moduli del processo di impugnazione, avrebbe operato una forzatura dello schema impugnatorio, in quanto il ricorso avverso i rifiuti (espresi e taciti) di rimborso, più che all'annullamento di un provvedimento reiettivo degradatorio, sarebbe volto all'accertamento del diritto di credito del contribuente e all'eventuale condanna al rimborso dell'Amministrazione ...*». Critico sulla formulazione dell'ultimo periodo del comma 5-bis, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 374.

<sup>63</sup> Il riferimento alle «*violazioni*», anziché ai «*fatti costitutivi delle violazioni*» è ritenuto improprio da G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 365.

<sup>64</sup> Cass., sez. V, ord. 27 ottobre 2022, n. 31880, già richiamata.

In dottrina, invece, gli autori si sono espressi con un ventaglio di sfumature che in parte ravvisano una «sostanziale conferma» della regola codicistica<sup>65</sup>, in parte assegnano alla novella una portata innovativa<sup>66</sup>, salutano con favore l'introduzione di «una regola di giudizio squisitamente "tributaria"»<sup>67</sup>.

È apprezzato, in particolare, dai secondi che la nuova norma detti una «regola, per così dire, "monistica" e "semplificata, dell'attribuzione dell'onere della prova del fatto residualmente incerto soltanto in capo all'Amministrazione» autrice dell'atto impugnato, «con la sola residuale alternativa decisoria "secca" del suo annullamento o non annullamento»<sup>68</sup>. In effetti, come già osservato, non si rinviene, alcun riferimento, nella nuova norma, ai fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi del diritto fatto valere – ovvero della pretesa fiscale – che assumono invece rilievo nell'ambito della regola

---

<sup>65</sup> Per la continuità P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 1, secondo il quale la nuova regola «è del tutto conforme a quella fissata nell'art. 2697 c.c.», inoltre A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., 2023, p. 334, ad avviso del quale la regola di ripartizione dell'onere della prova contenuta nel comma 5-bis, «riprende nella sostanza quella stabilita dall'art. 2697 c.c.» e C. CONSOLO, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, cit., p. 28. E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., p. 3809, ritiene che «il ... tenore letterale ... non consente di attribuirgli un significato diverso da quello al quale si perviene già oggi muovendo dall'art. 2697 del Codice civile combinato con il criterio della vicinanza della prova». Ad avviso di N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., p. 47 s. e, in particolare, p. 54 s., la novella non introduce un «nuovo e diverso criterio di riparto dell'onere della prova», ma funge da «guida per il giudice che si trovi a valutare uno tra i numerosi casi dubbi che spesso si sono profilati all'interprete e che hanno indotto a fornire una lettura talvolta distorta dell'art. 2697 c.c.», riferendosi, nella specie, «alla deriva giurisprudenziale che in alcune fattispecie ha, di fatto, inteso superare il dato positivo per applicare in modo erroneo la regola della "vicinanza della prova"».

<sup>66</sup> A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 333, considera «improbabile che il legislatore abbia inteso intervenire con una novella tanto articolata solo per riproporre ciò che (quasi) tutti ritenevano pacifico, vale a dire che, anche nel giudizio tributario, trova(va) applicazione l'art. 2697 Codice Civile».

<sup>67</sup> G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. dir. trib. telematica*, 19 maggio 2023, p. 6. Inoltre, N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80.

<sup>68</sup> C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 261. Analogo apprezzamento per la semplicità della nuova disposizione è espresso da S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 85, e G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992*, cit., p. 6.

desumibile dall'art. 2697 del codice<sup>69</sup>. L'identificazione di tali elementi, problematica in ambito civile<sup>70</sup>, risultava *a fortiori* difficoltosa per quanto attiene al processo tributario, nel quale, come ricordato, la norma codicistica ha trovato applicazione, ma in un contesto assai diverso da quello d'origine.

Nella formula della recente disposizione si percepisce<sup>71</sup> una chiara eco di quella dottrina assai autorevole, secondo la quale, nel processo tributario, «*compito del giudice è ... valutare la legittimità del provvedimento*», mentre esula da tale compito «*stabilire se un reddito è stato prodotto, se sussiste una esenzione, se spetta una detrazione*»<sup>72</sup>; ad avviso di tale dottrina, «*non si tratta, quindi, di distribuire l'onere della prova in base ad una scomposizione del fenomeno imponibile secondo i criteri giusprivatistici della distinzione tra fatti costitutivi, modificativi o estintivi ed impeditivi; si tratta invece di giudicare della sussistenza dei presupposti di fatto che determinano la legittimità o la illegittimità del provvedimento*»<sup>73</sup>. Anche depurato dagli evidenti riferimenti all'impostazione costitutivistica, per quanto attiene alla natura del giudizio tributario, resta il riferimento ai «*presupposti di fatto*» delle determinazioni fiscali, e alla non «*scomposizione del fenomeno imponibile*» in fatti costitutivi, modificativi, estintivi, impeditivi.

Si osserva, tuttavia, che, per i giudizi d'impugnazione, il legislatore si è limitato a disporre in ordine all'onere probatorio dell'amministrazione, così come per quelli di rimborso ha soltanto previsto che «*spetta ... al contribuente fornire le ragioni della richiesta ..., quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*». Non è contemplato, nel comma 5-*bis* in esame, un eventuale onere gravante sul contribuente-ricorrente, nei primi, e dell'amministrazione-resistente, nei secondi.

Concentrandosi sui giudizi d'impugnazione, la disposizione del primo periodo del comma 5-*bis* presenta chiaramente una formulazione ellittica: si potrebbe dedurne, in prima battuta, che sia il contribuente a sopportare

<sup>69</sup> Come avverte S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 85. Concorde S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 41.

<sup>70</sup> Per la dottrina e la giurisprudenza del processo civile la distinzione tra i fatti costitutivi ed impeditivi risulta particolarmente complessa, mentre «*non si pongono invece soverchi problemi per i fatti estintivi e modificativi*». Così C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume I, Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, 12<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, p. 146. Si veda inoltre L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, cit., p. 265 s. e p. 282.

<sup>71</sup> Come osserva N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80.

<sup>72</sup> F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 276 s.

<sup>73</sup> F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 277.

il rischio della mancata prova di tutto ciò che è diverso dalle «violazioni contestate con l'atto impugnato». Detto in altri termini, a fronte della prova delle determinazioni fiscali<sup>74</sup> – acquisita e dotata dei requisiti di non contraddittorietà e sufficienza «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», eventualmente fondata su presunzioni, come si vedrà – non pare possibile escludere che vi sia mai luogo all'allegazione di fatti impeditivi, modificativi o estintivi<sup>75</sup> da parte del contribuente ed è impensabile che la prova negativa dei medesimi spetti all'ente impositore<sup>76</sup>.

La distinzione fra tipologie di fatti rilevanti nel processo tributario non pare, quindi, cancellata dalla nuova norma, ma mantiene rilevanza anche nel nuovo contesto<sup>77</sup>, nel quale, non essendo esplicitata una regola di decisione, per i fatti impeditivi, estintivi e modificativi pare inevitabile continuare a fare ricorso alla regola generale del processo civile, in funzione integrativa della regola posta dall'art. 7, comma 5-bis<sup>78</sup>, sia per quanto concerne i giudizi d'impugnazione, sia per quelli di rimborso<sup>79</sup>.

---

<sup>74</sup> Osserva ineccepibilmente A. VIOTTO, *Prime riflessioni sull'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 337, che le prove dei fatti estintivi e modificativi dedotti dal contribuente «qualora non venissero prodotte, il giudice non sarebbe comunque esentato dalla valutazione di quelle offerte dall'Amministrazione e dovrebbe comunque annullare l'atto qualora queste non superino lo stringente vaglio di coerenza e di sufficienza che la norma richiede al giudice».

<sup>75</sup> Nel processo civile sono considerati fatti estintivi, tra gli altri, la maturata prescrizione e il verificarsi di una decadenza: in proposito L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, 3<sup>a</sup> ed., Milanofiori-Assago, 2010, p. 282. C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume I*, cit., p. 142, precisa che «prescrizione e adempimento integrano tipicamente dei fatti giuridici estintivi».

<sup>76</sup> Non pare del tutto peregrino affermare che l'espressione «violazioni contestate con l'atto impugnato» fornisca, in sostanza, la precisazione di cosa debba intendersi per fatti costitutivi della pretesa fiscale.

<sup>77</sup> In questo senso, se ben s'intende, si esprime anche A. VIOTTO, *Prime riflessioni sull'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 337, laddove menziona le prove dei fatti estintivi e modificativi che il contribuente decida di fornire.

<sup>78</sup> In questo senso, benché in diversa prospettiva, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 366, secondo il quale «il termine "violazione" deve essere riferito ai "fatti", i quali non possono che essere individuati nella loro rilevanza alla luce della struttura della fattispecie impositiva e cioè – come afferma lo stesso co. 5-bis – "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"». Tale ultimo inciso, secondo l'Autore, «segna l'anello di congiunzione con l'art. 2697 c.c., il quale interagisce con il co. 5-bis in chiave integrativa, dovendosi verificare la natura e gli effetti del fatto di cui si invoca l'esistenza a proprio favore e trovando così conferma la spettanza dell'onere della prova dei fatti costitutivi in capo all'Amministrazione finanziaria e di quello dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi sul contribuente».

<sup>79</sup> Contra, tra gli altri, C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla re-*

### 5.1. Segue: riflessi delle nuove regole sugli orientamenti giurisprudenziali

Le letture del comma 5-*bis* e, nella specie, del primo periodo, che più enfatizzano la continuità col passato paiono nondimeno riduttive<sup>80</sup>. Non pare dubitabile che soltanto l'amministrazione sia, ormai, onerata della prova dei fatti a fondamento delle proprie determinazioni imponibili e sanzionatorie, non più scomponibili, come si riteneva in passato, in fatti costitutivi e impeditivi<sup>81</sup>.

La nuova disposizione in esame rispecchia un modello nel quale, pur spettando al contribuente promuovere il giudizio, contestando formalmente i fatti posti a base della pretesa ed enunciati nell'atto dell'amministrazione, è sempre la seconda, salve le eccezioni previste dalla legge, onerata della prova di tali fatti<sup>82</sup>, prova che deve essere valutata dal giudice in base ai criteri dell'esistenza, della congruità e della sufficienza<sup>83</sup>.

È quindi da condividersi l'opinione, assai diffusa in dottrina, che non vi sia più spazio per orientamenti espressi fino ad oggi dalla giurisprudenza, ad esempio nei giudizi in materia di accertamento dei redditi d'impresa, laddove si discute dell'esistenza e dell'inerenza dei costi, di detrazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto<sup>84</sup> e di *transfer pricing*.

---

*gola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 257; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 28, ad avviso del quale l'art. 2697 c.c., risulta «assorbito nell'art. 7, comma 5-*bis*» e non è più applicabile nel processo tributario.

<sup>80</sup> A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 333, reputa condivisibile «improbabile che il legislatore abbia inteso intervenire con una novella tanto articolata solo per riproporre ciò che (quasi) tutti ritenevano pacifico, vale a dire che, anche nel giudizio tributario, trova(va) applicazione l'art. 2697 Codice civile, tanto più che nessun rinvio viene fatto a tale disposizione». Inoltre, A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 242 s.

<sup>81</sup> Nel processo civile sono in genere considerati costitutivi i fatti che «*integrano*, in positivo, la fattispecie da cui trae origine quel diritto o da cui comunque deriva l'effetto giuridico invocato da chi agisce per farlo valere, così completando le "ragioni giuridiche" della domanda» (la trascrizione è da L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, cit., p. 273). Se, quindi, sono costitutivi i fatti che «*integrano*, in positivo, la fattispecie da cui ... deriva l'effetto giuridico invocato da chi agisce per farlo valere», l'espressione «*violazioni contestate con l'atto impugnato*», presente nel primo periodo del comma 5-*bis*, risulta equivalente a «*fatti la cui sussistenza fonda la legittimità*» (quest'ultima espressione è di S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 85) delle contestazioni medesime.

<sup>82</sup> Prova che, come ricordato, deve essere contemplata nella motivazione dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000.

<sup>83</sup> Così A. VIOTTO, *Prime riflessioni sull'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 337.

<sup>84</sup> A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 242 s., osserva che la disposizione in esame «*appare chiara e innovativa e tale da porsi in rotta di collisione frontale, sul piano*

Per quanto attiene, in particolare, alla prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi d'impresa è noto che la giurisprudenza, applicando il secondo comma dell'art. 2697 c.c., poneva a carico del contribuente l'onere di provare la deducibilità di tali elementi negativi del reddito, qualificandoli come fatti impeditivi<sup>85</sup>. Tale orientamento si fonda sulla scomposizione della fattispecie imponibile in componenti positivi e negativi, assegnando al contribuente l'onere della prova della sussistenza o deducibilità dei secondi, come fossero fatti impeditivi od estintivi. Tuttavia, la fattispecie impositiva consiste, in questo come in altri casi, in un fatto complesso, qual è, per esempio, il possesso di un reddito d'impresa, cosicché è l'intera realizzazione del presupposto da parte del contribuente che deve essere provata dall'amministrazione<sup>86</sup>.

---

*sistematico, con i pregressi orientamenti della giurisprudenza, che affermavano la sussistenza dell'onere del contribuente per tutte le riprese fiscali fondate su rettifica degli elementi negativi (es. difetto di inerenza, esistenza, competenza, ecc., ai fini di deduzioni e detrazioni).*

<sup>85</sup> Precisa S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 93 s., al quale si rinvia per i riferimenti giurisprudenziali, che «*adottando un criterio non divisibile, sia in tema di costi in relazione alle imposte sui redditi sia in tema di detrazioni IVA, è stata seguita una sorta di "esplosione" (o scomposizione)*».

<sup>86</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 93 s. Inoltre, P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2, quale osserva che l'imposta sul reddito «*ha come presupposto non i ricavi, bensì il reddito, che è per l'appunto un dato differenziale fra ricavi e costi; talché sia l'esigenza degli uni che l'inesistenza degli altri devono ... formare oggetto di adeguata dimostrazione da parte dell'ente impositore*», G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992*, cit., p. 6, secondo il quale non si possono «*ancora legittimamente collocare "contestazioni" sui costi, sulle agevolazioni et similia riconducendole a "fatti impeditivi" o addirittura a "fatti costitutivi" (a carico del contribuente) essendo tale distinzione ormai priva di qualsivoglia legittimazione nel sistema di ripartizione dell'onere della prova*» e F. TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, cit., p. 6, a parere del quale «*i costi non possono che rientrare a tutti gli effetti fra i fatti costitutivi della fattispecie, essendo il reddito d'impresa determinato per differenza tra componenti positivi e negativi, che ne costituiscono parimenti parte determinantes*». Ancora, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 193; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 78; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 41 s.; N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., p. 57. Contra, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 370, ad avviso del quale «*la "violazione" di cui parla il co. 5-bis dovrebbe essere letta "per trasparenza" (ossia "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"), nel senso che ... essa si appunta sui fatti alla cui stregua si contesta un maggior reddito*» e «*nel caso dei costi e oneri, tali fatti sono ... impeditivi dell'efficacia delle componenti positive di periodo, comportando l'elisione o la riduzione dell'imponibile ai fini della produzione dell'effetto giuridico (ossia il credito in favore dell'Erario oppure la situazione giuridica attiva in favore del contribuente)*».

Si consideri, inoltre, che l'amministrazione, che deve oggi indicare nella motivazione degli accertamenti «*i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*», ai sensi dell'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, non solo è in grado di esercitare ampi e penetranti poteri di acquisizione probatoria, ma è anche tenuta ad instaurare un «*contraddittorio informato ed effettivo*» con il contribuente. Si riduce, dunque, a casi auspicabilmente marginali, di assoluta e documentata indisponibilità del contribuente, l'evenienza che sia rinviata alla fase processuale la dialettica sull'esistenza e la deducibilità dei componenti negativi di reddito<sup>87</sup>.

Con riguardo alla prova delle esenzioni, si ritiene ancora corretta, nel sistema riformato, la distinzione formulata da dottrina autorevole nel sistema precedente tra norme d'esenzione «*che operano ipso iure*» e altre «*che richiedono una domanda o comunque un provvedimento concessivo*»<sup>88</sup>. Per quanto attiene alle prime, il problema della prova si pone nell'ambito di un processo d'impugnazione di un atto impositivo che disconosce l'esenzione e recupera l'imposta o la maggior imposta, quindi, l'onere della prova si ripartisce secondo la regola dell'art. 7, comma 5-*bis*, primo periodo. Qua-

---

<sup>87</sup> Si veda in proposito F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 193 s., ove si precisa che «*l'Amministrazione, prima di emettere un avviso con cui disconosce dei costi, deve svolgere indagini, avvalendosi dei poteri che le sono attribuiti (e osservando i doveri che le sono imposti)*» e quindi «*può disconoscere i costi solo se acquisisce, nel procedimento, la prova dei fatti posti a fondamento dell'indeducibilità*». Ne deriva che «*anche per i costi ... l'Amministrazione ha il potere di richiedere, e il contribuente l'onere di fornire, i documenti che dimostrano la sussistenza dei fatti che riducono l'imponibile o l'imposta*» e che «*per l'Amministrazione l'onere di prova che grava a suo carico è "la prova di aver acquisito la prova", nell'istruttoria del procedimento*», nel senso che «*non può riprendere a tassazione un costo, se non ha previamente richiesto al contribuente, in sede amministrativa, di esibire i documenti di cui deve essere in possesso*». In tale prospettiva, «*assumono ... rilevanza gli obblighi ed oneri posti a carico del privato (in tema di formazione e conservazione della documentazione commerciale, registrazioni contabili ecc.), che, in sintesi, possono essere definiti come obblighi, ed oneri, di precostituzione della prova*» ed è nella fase amministrativa «*che il contribuente ha l'onere di produrre le prove dei costi, prove che l'Amministrazione ha il potere/dovere di chiedergli*». Ben prima della novella, anche G.M. CIPOLLA, *L'onere della prova*, cit., p. 549, osservava che «*si può ... sostenere che l'o.d.p. dei costi grava sulla finanza purché sia chiaro che ciò vale nel caso in cui quest'ultima non abbia richiesto al contribuente, in sede amministrativa, alcuna documentazione o non abbia ritenuto sufficientemente attendibile la documentazione prodotta dal privato*».

<sup>88</sup> In questo senso F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 279, che richiama la tesi proposta, per il giudizio amministrativo, da M. NIGRO, *Il giudice amministrativo "signore della prova"*, in *Foro. it.*, 1967, V, c. 19, secondo la quale «*laddove il cittadino pretende qualcosa, sia esso a dover provare l'esistenza dei fatti che legittimano la sua pretesa, mentre spetterà all'amministrazione di dar la prova dei fatti che ostacolano o fanno venir meno l'aspettativa pretesiva*». Conformemente G.M. CIPOLLA, *L'onere della prova*, cit., p. 550.

lora, invece, atto impugnato sia il diniego di un'esenzione richiesta, è il contribuente, come nei giudizi di rimborso, onerato di provare i fatti sui quali si fonda la propria richiesta<sup>89</sup>.

## 6. *Onere della prova e disponibilità o vicinanza della prova*

L'introduzione del comma 5-bis e, in particolare, le regole concernenti la decisione del fatto incerto in esso contenute non precludono l'applicazione, nel processo tributario, del principio della vicinanza della prova<sup>90</sup>, semmai ne limitino «l'ampia – e spesso improvvida – applicazione compiuta dalla giurisprudenza più recente»<sup>91</sup>.

Com'è noto, tale principio – che si ancora soprattutto alla previsione

---

<sup>89</sup> Secondo A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 243, la disposizione dell'art. 7, comma 5-bis, «pare sovvertire la giurisprudenza anche per quanto riguarda la prova di esenzioni e agevolazioni o regimi speciali: essa in via assolutamente generale afferma che spetta all'Ente impositore la prova della pretesa fiscale avanzata nell'atto (senza distinzioni di fondamento), eccettuando le sole ipotesi di rimborso».

<sup>90</sup> In questo senso A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 335, e G. MELIS, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992*, cit., p. 10. V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 606 s., è dell'avviso che «la novella legislativa attenui la rilevanza» del principio nel processo tributario e analogamente si esprime A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992* cit., p. 43 ss. N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., p. 56 s., auspica che il principio, applicabile di per sé, «non rappresenti ... lo strumento per alleggerire a tutti i costi il carico probatorio dell'Amministrazione finanziaria, provocando un'ingiustificata disparità di trattamento». Di contrario avviso F. TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, cit., p. 12, secondo il quale «la disposizione enuclea ora una regola autoctona ed autosufficiente nel processo tributario, in quanto tale impermeabile a possibili deroghe derivanti da un principio – come quello della vicinanza alla prova – di derivazione civilistica e conformato alle dinamiche di un differente ambito ordinamentale, nel quale è maggiormente coerente ricercare in talune ipotesi una parificazione delle posizioni delle parti, al fine di ricondurle ad equità». Inoltre, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 348 s., il quale, in particolare a p. 350, afferma che «l'applicazione del principio della "vicinanza della prova" ad un sistema processuale che non le si addice finisce per creare disallineamenti sotto il profilo della corretta distribuzione dell'onere della prova» e che «opinando diversamente, ... si finirebbe per individuare nel contribuente l'unica parte alla quale è riferibile la prova, se si considera che egli è "nella" situazione sostanziale concreta cui si ricollega il presupposto impositivo».

<sup>91</sup> A. GIOVANNINI, *L'onere della prova*, cit., p. 267.

dell'art. 24 Cost., in particolare al divieto di interpretare le norme in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio<sup>92</sup> – è inteso, nel processo civile, come un temperamento della rigida applicazione dell'art. 2697<sup>93</sup>. Neppure nel giudizio tributario, il principio in esame assume il ruolo di metodo ordinario di ripartizione dell'onere probatorio, ma costituisce «*clausola superiore di salvaguardia*», che sovviene ogni qualvolta le regole ordinarie si rivelino inefficaci, in concreto, a garantire una tutela effettiva<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Cfr. C. BESSO, *La vicinanza della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, p. 1397 e la giurisprudenza della Cassazione civile richiamata alla nota 64. S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 88 s., osserva che «*il criterio di vicinanza della prova è strumentale rispetto all'effettività della tutela ed al diritto di difesa*» e «*in quanto tale, è corollario di principi generali ... a valenza costituzionale ed europea*»; ne consegue che «*il giudice domestico ... qualora nel singolo caso il precetto posto dal comma 5-bis si ponga in conflitto con la regola superiore, dovrà non applicarlo per violazione dell'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dell'art. 6 § 1 CEDU o denunciarne la violazione degli artt. 24 e 111 Cost.*».

<sup>93</sup> In effetti, anche nel processo civile, «*il vero nodo da sciogliere rimane il ruolo del criterio all'interno del nostro ordinamento e, in particolare, quale sia il suo rapporto con la regola di giudizio dettata dall'art. 2697 c.c.*»: così G.M. SACCHETTO, *L'onere della "vicinanza" della prova*, in *Giur. it.*, 2023, p. 1855. Sul principio della vicinanza della prova in generale, sulle sue origini e per quanto attiene ai profili comparatistici, si veda ad es. C. BESSO, *La vicinanza della prova*, cit., p. 1383 ss., la quale ricorda altresì che il principio è oggetto di espressa previsione normativa nell'ambito del c.d. codice del processo amministrativo (d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104), in particolare nell'art. 64. Tuttavia, si tratta di un processo che, sotto il profilo probatorio si differenzia significativamente da quello tributario, essendo caratterizzato dalla previsione del potere del giudice di intervenire per colmare le lacune dell'istruzione e dalla mancanza di una espressa regola di decisione del fatto incerto, nel quale quindi l'onere imposto dal primo comma dell'art. 64 assume anche il ruolo di distribuire il rischio della mancata prova, addossandolo alla parte nella cui disponibilità la prova si trova. L'Autrice avverte che il processo amministrativo è «*strutturalmente caratterizzato da squilibrio informativo tra le parti*» e che nel medesimo «*l'istruttoria è imperniata ... sul principio dispositivo acquisitivo*», dato che pur essendo un «*processo di parti, cui è comunque addossato l'onere dell'allegazione dei fatti, esso tradizionalmente presenta cospicui poteri di iniziativa istruttoria d'ufficio da parte del giudice*». Cfr., inoltre, S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 91 ss.

<sup>94</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 88 s., il quale sottolinea che il criterio di vicinanza della prova è «*criterio superiore, che entra in gioco solo quando quello ordinario provoca alterazioni vistose del diritto di difesa*» e segnala l'«*equivoco scaturente dalla confusione con la vicinanza fisica*», mentre occorre riferirsi alla «*facilità di apprensione dei mezzi di prova grazie ai plurimi poteri esistenti*». Inoltre, S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 73 ss. Anche P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 2, considera il principio della vicinanza della prova «*meramente sussidiario*» rispetto alla norma di riparto dell'onere della prova. G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio*

In tale ottica, il principio conduce a identificare la parte onerata con quella che, *vicina* alla prova, è in grado più agevolmente di fornire la dimostrazione del fatto, indipendentemente dalla sua allegazione<sup>95</sup>.

Pare utile ricordare che il criterio della disponibilità probatoria non atiene all'allegazione dei fatti; determina, semmai, uno scostamento dell'onere probatorio rispetto all'allegazione dei fatti che ne sono oggetto, sulla quale si fonda il criterio di riparto codicistico dell'onere.

Tale regola non interferisce, in ogni caso, sull'onere della parte pubblica di indicare i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto, in base all'art. 7, comma 1, l. n. 212/2000, e sui conseguenti vincoli per la parte stessa e per il giudice nel processo e, del resto, la disponibilità per l'amministrazione degli amplissimi poteri di acquisizione probatoria compendiate nell'art. 32, D.P.R. n. 600/1973, esclude la possibilità di ravvisare, nella materia tributaria, quella «*asimmetria informativa*» fra le parti che sovente si riscontra nel processo civile<sup>96</sup>.

Tali circostanze, non sufficienti – si ritiene – ad obliterare l'applicabilità del principio nel giudizio avanti alle corti tributarie, lasciano tuttavia prevedere che soltanto in casi infrequenti il principio della vicinanza della prova possa operare a favore dell'amministrazione<sup>97</sup>. Se questa deve fornir

---

*alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 347 s., richiamando B. SASSANI, *L'onere della prova al tornante del mezzo secolo: rapsodia su un tema di Giovanni Verde*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, p. 440, rammenta che «anche nella sede di origine, autorevole dottrina ha criticato l'applicazione "giurisprudenziale" di tale criterio, là dove si è arrivati al rovesciamento della regola di cui all'art. 2697 c.c., identificando la vicinanza (o riferibilità) della prova non già quale criterio complementare e sussidiario a quello legale (come dovrebbe essere), ma in termini di parametro primario, prevalente e fondante».

<sup>95</sup> Ovviamente, come avverte S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 86, la vicinanza non è da «confondersi ... con vicinitas, ovvero con mera prossimità degli elementi probatori, ma da considerare alla luce della possibilità e della comodità di apprensione per i soggetti interessati alla conoscenza dei fatti».

<sup>96</sup> In effetti, come ricorda proprio G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 347, il principio «nasce nell'ambito del processo civile, là dove le parti – non disponendo di poteri di indagine particolarmente penetranti – si trovano nella necessità di dimostrare i fatti cui si correlano conseguenze a sé favorevoli, riconoscendo l'onus probandi in capo a chi si trova nella migliore condizione per offrire la prova del fatto» e «si tratta, quindi, di un principio che scaturisce sul piano della dinamica processuale, essendo derivato da un problema di asimmetria informativa di una delle parti e, come tale, può rispondere a ragionevolezza, rimanendo ferma tale premessa».

<sup>97</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 89 s., menziona correttamente le ipotesi nella quali i poteri dell'amministrazione finanziaria risultino «affievoliti», come qualora «tutta o parte della fattispecie si è realizzata all'estero», con l'avvertenza che tale affievolimento non potrà invocarsi nell'ambito dei rapporti

re anzitutto a sé stessa le prove delle violazioni, che deve indicare nella motivazione dell'atto, è da ritenere che solo in casi molto particolari possa indicare prove conosciute o anche solo prefigurate, ma delle quali non ha la disponibilità, in quanto "vicine" al contribuente. Ne deriva che l'applicazione del principio non potrà prescindere dalla dimostrazione, da parte dell'amministrazione, dell'impossibilità di acquisire tali elementi esercitando nell'ambito dell'istruttoria procedimentale, prodromica all'emissione dell'atto, gli ampi poteri che la legge le riconosce<sup>98</sup>.

Potrebbe, in altri casi, l'amministrazione beneficiare dell'applicazione del principio in esame allo scopo di dimostrare circostanze contrarie a fatti dedotti dal contribuente nel ricorso e potrebbe beneficiarne forse il contribuente allo scopo di dimostrare fatti allegati a propria difesa, in ipotesi qualora siano desumibili da documentazione acquisita nell'ambito di indagini e processi (penali o tributari) nei confronti di terzi, documentazione con riguardo alla quale non abbia potuto esercitare il diritto di accesso<sup>99</sup>.

Non si può che concordare con l'affermazione secondo la quale al principio è da assegnare valore «*meramente sussidiario*» rispetto alla nuova regola di decisione sul fatto incerto, e potrà essere invocato a favore dell'amministrazione essenzialmente «*per superare comportamento ostruzionistici del contribuente nella fase delle indagini (...) che potrebbero impedire all'Amministrazione di acquisire legittimamente le prove che la stessa ha l'onere di produrre in giudizio*»<sup>100</sup>.

---

con altri Stati membri dell'Unione europea, «*in considerazione dei plurimi strumenti esistenti e ben funzionanti all'interno dell'Unione stessa*».

<sup>98</sup> A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 335 e, dello stesso Autore, *L'onere della prova*, cit., p. 267 s.; G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992*, cit., p. 10. Cfr. anche F. Tundo, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, cit., p. 12.

<sup>99</sup> Sul diritto di accesso agli atti, ora menzionato nell'art. 6-bis, comma 3, l. n. 212/2000, si veda M. PIERRO, *Il dovere d'informazione dell'Amministrazione*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II, I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, p. 113 ss.

<sup>100</sup> A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 342. Concordano sull'applicabilità sussidiaria del criterio della vicinanza A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 335 e S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 45.

### 7. *Le regole sul convincimento del giudice e sulla valutazione del materiale istruttorio: il livello di robustezza della prova*

Si è già avuta occasione di ricordare che il comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, reca, oltre alle regole sulla decisione sul fatto (rimasto) incerto, per quanto riguarda i giudizi d'impugnazione e di rimborso, anche – nel secondo periodo – precetti in ordine al convincimento del giudice e alla valutazione delle prove<sup>101</sup>.

Si considera, in particolare, la previsione secondo la quale il giudice «*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*».

Anche tale precetto – come tutte le previsioni del comma 5-*bis* in esame – si riferisce soltanto alle prove a sostegno dell'atto impugnato e della pretesa fiscale; non sono considerate, invece, le prove offerte dal contribuente-ricorrente, il quale, una volta assolto validamente l'onere probatorio da parte dell'amministrazione è tenuto a fornire dimostrazione dei fatti che determinano, a suo avviso, l'infondatezza o l'inesigibilità di tale pretesa. Si ritiene di escludere, tuttavia, che per le prove offerte dalla parte privata possano valere regole meno rigorose di quelle enunciate e ciò anche per il giudizio di rimborso.

La dottrina si è domandata se la norma – che stabilisce il «*livello minimo di robustezza che la prova deve raggiungere per essere considerata decisiva ... e quindi idonea a consentire al giudice di adottare una sentenza*»<sup>102</sup> favorevole all'amministrazione – richieda al giudice tributario «*una valutazione "superiore" o "particolare" della prova rispetto ad altri giudici di altri processi*», orientandosi prevalentemente in senso affermativo<sup>103</sup>. Secondo

---

<sup>101</sup> Nel secondo periodo del comma 5-*bis* in esame si prevede che «*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 formulazione della norma è ricondotta, sotto il profilo della tecnica normativa, da S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 29, ai c.d. enunciati ridondanti a motivo delle «*troppe precisazioni aggettivate previste*».

<sup>102</sup> A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 335 s.

<sup>103</sup> Così S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., p. 30, il quale dà una risposta negativa.

alcuni, le previsioni del comma 5-*bis*, secondo periodo, in esame, hanno la funzione di «ribadire» e, nel contempo di «rafforzare il principio già espresso dal codice di procedura civile», adeguando «il principio già espresso dall'art. 116 c.p.c. alle particolari caratteristiche che contraddistinguono il rito tributario, nel quale una delle parti si trova in una posizione sicuramente privilegiata»<sup>104</sup>. Altri ritengono che la lettera della nuova norma imponga che vengano «scartate soluzioni che raggiungano un livello di affidabilità non alto»<sup>105</sup> ed altri ancora che le prove debbano consentire «al giudice di formarsi il convincimento della fondatezza del credito “al di là di ogni ragionevole dubbio»<sup>106</sup>. Pare difficile non considerare, tuttavia, la «differenza strutturale» tra processo penale e processo tributario e, inoltre, il riferimento nella norma alla «coerenza con la normativa tributaria sostanziale», se inteso, come da molti, anche quale conferma dell'applicabilità nel processo avanti alle corti tributarie delle presunzioni, anche semplicissime, tipiche della materia, allontana l'ipotesi di una possibile equiparazione delle

---

<sup>104</sup> Così N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., p. 50, il quale riferisce il privilegio soprattutto alla possibilità per l'amministrazione di «fare ricorso in sede procedimentale alle ordinarie regole inerenti all'accertamento che, nella determinazione dell'imposta, prevedono un ampio utilizzo delle presunzioni semplici e, talvolta, anche di quelle semplicissime».

<sup>105</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 98, ad avviso del quale il riferimento alla dimostrazione «in modo circostanziato e puntuale» significa, non diversamente da quello alla «prudenza», contenuto nell'art. 116 c.p.c., «che l'apprezzamento degli elementi probatori dev'esser basato su elementi riscontrati precisamente, mentre i lemmi precedenti obbligano ad un nesso inferenziale forte (tra gli elementi di fatto accertati e la prova da fornire)».

<sup>106</sup> A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 336, il quale soggiunge che «la prova del fatto posto a fondamento del diritto si può considerare decisiva solo se supera una soglia molto alta di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio: la prova deve essere “circostanziata” e quindi riferibile, soggettivamente, al contribuente accertato e, oggettivamente, corredata di tutti i particolari necessari per determinare la fattispecie alla quale la stessa prova si riferisce». Inoltre, «deve essere “puntuale”, ossia esatta, precisa, univoca, in modo da fugare ogni significativa incertezza sull'esistenza del fatto». Analogamente si esprime A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, cit., p. 335 s., ad avviso del quale la norma in esame fa «trasparire in modo chiaro la volontà del legislatore di spazzare via ogni retaggio e ogni incrostazione della regola “in dubio pro fisco” (almeno con riferimento al giudizio sul fatto) e di sancire – evocando paradigmi e formule di matrice penalistica – la regola opposta, che potremmo definire “in dubio pro contribuente” e che potremmo declinare nel senso che la prova, che l'Amministrazione deve dare, deve condurre a ritenere la pretesa fondata “al di là di ogni ragionevole dubbio”». Cfr., inoltre, F. TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 7 novembre 2023, pp. 2 e 14 s.

ricostruzioni dei fatti che fondano le pretese tributarie a quelle prescritte nell'ambito penale<sup>107</sup>.

Infine, è ravvisato nella previsione l'intento del legislatore di «mettere un argine alla deriva giurisprudenziale nel ricorrere con frequenza a presunzioni semplici a carico del contribuente»<sup>108</sup>.

Di certo, la norma impone al giudice «l'inevitabile necessità di un puntuale controllo della check list (assenza, contraddittorietà, insufficienza, assenza di circostanze e puntualizzazioni) da parte del giudice con conseguente specifica motivazione della sentenza sul punto»<sup>109</sup>.

Come già osservato, inoltre, la previsione che il giudice, una volta riscontrato che «la prova della ... fondatezza» dell'atto impositivo manca, è contraddittoria o, comunque, non soddisfa i requisiti del secondo periodo del comma 5-bis in esame, semplicemente «annulla l'atto» medesimo, si ritiene possa fondatamente leggersi nel senso che il giudice stesso non può, né deve sostituirsi all'amministrazione nella ricerca di prove ulteriori a fondamento delle determinazioni fiscali<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 99.

<sup>108</sup> P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 3. Anche V. FIGARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 605, sottolinea che, alla luce della nuova norma, «nell'ipotesi in cui la pretesa tributaria sia fondata sull'utilizzo di presunzioni ... relative e semplici ... la verifica giudiziale dovrà essere severa in quanto il giudice ... prima ancora di verificare la prova contraria del contribuente dovrà riscontrare il completo assolvimento dell'onere da parte degli uffici rispetto alle condizioni dettate dal paradigma normativo».

<sup>109</sup> V. FIGARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 610.

<sup>110</sup> Osserva puntualmente V. FIGARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 608 s., che «il nesso consequenziale tra prove che emergono nel giudizio e annullamento dell'atto ove le prime non siano idonee a sostenere la pretesa ... dovrebbe finalmente escludere il rischio di decisioni c.d. a sorpresa in ordine a rideterminazioni giudiziali di basi imponibili in quanto tale intervento causerebbe palesemente un vizio di ultrapetizione e di violazione delle disposizioni che limitano lo spazio cognitivo del giudice». La previsione è, invece, ritenuta «pleonastica» da S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 29.

### 7.1. Segue: la «coerenza» della prova «con la normativa tributaria sostanziale»

Secondo un primo orientamento, il richiamo alla «coerenza con la normativa tributaria sostanziale»<sup>111</sup> è da intendersi nel senso «che il giudice – e prima l'amministrazione – non può radicare la decisione su prove che finiscono per modificare oppure ampliare gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva o le condizioni di imponibilità per come determinate dal diritto positivo sostanziale»<sup>112</sup>. In questo senso, la previsione è volta a porre un argine a orientamenti giurisprudenziali basati su presunzioni prive di riferimento, anzi contrastanti con la normativa tributaria sostanziale, come quello concernente l'accertamento del maggior reddito delle società di capitali a ristretta base partecipativa<sup>113</sup>.

Altri interpretano estensivamente il riferimento alla «normativa tributaria sostanziale» includendovi il diritto procedimentale che, ai fini della prova, ammette le presunzioni, le quali risultano così applicabili anche nel processo<sup>114</sup> e, in particolare, ritengono che la disposizione si traduca in una conferma del sistema di «“microregole” probatorie che la disciplina tributaria specialistica contiene con riguardo a fenomeni molto particolari

<sup>111</sup> Inciso che C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 260, definisce «di colore oscuro».

<sup>112</sup> A. GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, cit., p. 342. L'autore prosegue precisando che «se il risultato al quale l'amministrazione perviene con l'uso, ad esempio, della presunzione semplice non si conforma ed anzi contrasta con le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi relative ai ricavi (art. 85) o alla percezione dei compensi (art. 54) e forse anche a quelle sulla percezione degli utili nelle società a ristretta base sociale (art. 45), la presunzione non può legittimare la pretesa creditoria. E non la può legittimare non già perché viziata in sé, ovvero costruita malamente nell'individuazione del fatto noto, nell'uso del ragionamento deduttivo o nell'esito ricostruttivo di quello ignoto, ma perché contrastante con il diritto sostanziale, modificabile o integrabile solo dal legislatore».

<sup>113</sup> In proposito, A. MARCHESELLI, *La farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica. Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib. telematica*, 15 dicembre 2022, p. 6 ss., e *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 104 s. Inoltre, G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., p. 368.

<sup>114</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 98, scorge nell'inciso in esame «la forte indicazione di non voler svellere l'intero impianto probatorio procedimentale tributario, che, come noto, ricorre spesso a presunzioni semplici e talora anche semplicissime, allontanandosi dagli ordinari canoni in tema di accertamento dei fatti». Si veda, inoltre, C. GLENDI, *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 260.

*rispetto ai quali il legislatore abbia, comunque, già definito le regole del riparto»<sup>115</sup>.*

Si tratta di letture, entrambe pienamente condivisibili, che colgono differenti profili di ricaduta dell'inciso in esame e non risultano reciprocamente in contrasto. È da condividere, nondimeno, il pensiero di chi ritiene che, pur continuando a trovare applicazione nel processo avanti alle corti tributarie le presunzioni semplici e semplicissime, «*il significato della novella sta nel richiamo al rigore nella valutazione degli elementi di prova emersi*» e, per quanto attiene alle seconde, nelle quali il «*legislatore si contenta di nessi inferenziali deboli in virtù di particolari situazioni di fatto verificatesi*», «*la novella comanda ... che la situazione di partenza (il fatto noto) non sia, a sua volta, accertata con egual metodo, ma al contrario con metodo rigoroso*»<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, cit., p. 611 s., il quale precisa che «*ne discende che le attuali presunzioni relative tributarie sono salvaguardate sebbene il loro impiego pro fisco non esime affatto l'ufficio dal soddisfare, comunque, gli espliciti requisiti di non contraddittorietà, sufficienza natura circostanziata e puntuale sanciti nel comma 5-bis dell'art. 7*».

<sup>116</sup> S. MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., p. 99.

# MODELLI DI ACCERTAMENTO DEL FATTO NEL PROCESSO TRIBUTARIO: QUALCHE CONSIDERAZIONE COMPARATISTICA

di FRANCESCA FERRARI

SOMMARIO: 1. L'occasione conduce la ricerca comparatistica. – 2. Il principio di immediatezza e la verità nel processo tributario tedesco. – 3. La recente riforma del processo tributario. – 4. L'accertamento del fatto nei diversi processi. – 5. La finitezza dell'universo cognitivo del giudice. – 6. L'onere della prova nel processo tributario riformato. – 7. L'accertamento del fatto nel procedimento tributario. – 8. Il principio di immediatezza materiale: i poteri istruttori *ex officio* e la prova migliore. – 9. L'oralità e la testimonianza scritta.

## 1. *L'occasione conduce la ricerca comparatistica*

L'occasione da cui nasce questo incontro, come a tutti ben noto, è la pubblicazione del testo dal titolo “*La legge generale tedesca del processo tributario. Testo e studi*”, a cura del professor Gaetano Ragucci<sup>1</sup>.

Per un processualista la lettura di quest'opera ha il pregio di consentire di comprendere alcune delle sfaccettature del processo tributario di un Paese come la Germania, ma forse ancor più di individuare quali siano le peculiarità della comparazione nell'ambito del diritto tributario.

E quando si parla di comparazione ci si riferisce non alla filatelia, bensì – come direbbe Rodolfo Sacco – ad un processo cognitivo che ha il pregio di farci vedere come sono nati gli istituti giuridici e come si sono evoluti, che indaga aspetti storici, antropologici, sociologici, economici, e così via<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO): Testo e studi*, a cura di G. Ragucci, Milano, 2022.

<sup>2</sup> R. SACCO, *Che cos'è il diritto comparato*, Milano, 1992, p. 45 ss.; anche R. CATERINA, *Comparative Law and the Cognitive Revolution*, in *Tulane Law Rev.*, 2004, p. 1501 ss.

## 2. *Il principio di immediatezza e la verità nel processo tributario tedesco*

Con riferimento al processo tributario tedesco nel testo si dà atto di come sia informato al principio di massimo chiarimento dei fatti<sup>3</sup> e di come il principio in questione venga attuato con una disciplina ampia della fase istruttoria, con la previsione di poteri ufficiosi di iniziativa istruttoria del giudice e di un dovere di collaborazione a carico delle parti. Viene evidenziato come il processo in parola sia accomunato agli altri processi, specie quelli di tipo pubblicistico, dal fine della ricerca della verità materiale. Tale fine integrerebbe la *ratio* del paragrafo 81 del *Finanzgerichtsordnung*, secondo cui “Il collegio assume la prova nell’udienza orale. Esso può, in particolare, compiere ispezioni, interrogare testimoni, periti e parti, raccogliere documenti”.

Da questa norma gli studiosi tedeschi fanno derivare sia il principio di immediatezza formale sia quello di immediatezza materiale.

Con particolare riferimento a quest’ultimo, la dottrina tedesca ne richiama la qualificazione di “principio della miglior prova possibile” e ne ravvisa il suo *habitat* naturale nel processo penale. Esisterebbe, infatti, una base comune ai due processi, penale e tributario, in un dovere dei giudici di ricercare la verità, istituzionalizzato attraverso norme convergenti nell’esprimere, appunto, il principio di immediatezza materiale e nello svincolare l’esercizio dei poteri istruttori *ex officio* dalle allegazioni e dalle richieste di assunzione della prova formulate dalle parti<sup>4</sup>.

## 3. *La recente riforma del processo tributario*

Questo quadro, seppur sintetico, dell’attività istruttoria così come disciplinata nel processo tributario tedesco induce a riflettere sulla struttura dell’accertamento del fatto nell’ambito del nostro processo tributario; struttura che, peraltro, ha subito negli ultimi anni rilevanti modifiche.

In particolare, con la recente riforma “in materia di giustizia e di processo

---

<sup>3</sup> G. MOSCHETTI, *Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti*, in *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO): Testo e studi*, cit., p. 93.

<sup>4</sup> Rispettivamente, in ambito penale, «il giudice deve, per la ricerca della verità, estendere l’assunzione della prova d’ufficio a tutti i fatti e mezzi di prova rilevanti per la decisione» (§ 244, comma 2, StPO) e, nel tributario, «il Collegio ricerca d’ufficio la fattispecie» (§ 76, comma 1, primo periodo, FGO).

tributario”<sup>5</sup> il legislatore ha recepito le istanze provenienti dalla dottrina nel senso di una più completa realizzazione del giusto processo nella cornice dell’art. 111 Cost. e ha disciplinato in modo più articolato in particolare, la fase istruttoria<sup>6</sup>.

L’intervento riformatore è consistito nel dare maggior spazio alle parti nel chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione e ciò ammettendo la prova testimoniale, seppur solo per iscritto, nonché prevedendo esplicitamente che il convincimento del giudice si debba formare su elementi di prova che emergono nel processo.

Vi è chi ha messo in luce come la scelta attuata dal legislatore sia comunque per un sistema probatorio prettamente scritto e non orale e come, dunque, si sia ben lontani dall’oralità, che caratterizzerebbe il processo civile sulla base della tradizione chiovendiana<sup>7</sup>.

Nella stessa ottica si è altresì sostenuto che se la riforma del 2022 senz’altro migliora l’istruttoria del processo tributario; tuttavia, la stessa non può dirsi soddisfacente a causa della mancata individuazione di un preciso fine del processo. In realtà sembra si possa sostenere – come vedremo nel prosieguo – che, al di là di ogni speculazione sul fine del processo tributario, che si può forse rinvenire nella tutela dell’interesse fiscale dello Stato, i due processi, quello tributario e quello civile, rimangono diversi sul piano istruttorio alla luce delle specificità degli stessi.

#### 4. *L’accertamento del fatto nei diversi processi*

Il tema del fine del processo costituisce *vexata quaestio* non solo nel processo tributario, bensì anche nel processo civile.

Da un punto di vista letterario basti pensare a Rableais e al celebre giudice Brigliacoda, personaggio dell’opera Gargantua e Pantagruelle, che decide le sorti del processo lasciando sia la casualità del lancio dei dadi a decretare il verdetto, solo dopo aver «ben veduto, riveduto, letto, riletto,

---

<sup>5</sup>L. 31 agosto 2022, n. 130.

<sup>6</sup>C. GLENDI, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 6, 2023, p. 473 ss.; ID., *L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, in *Ipsa Quotidiano*, 24 settembre 2022; S. CAPOLUPO, *Riforma fiscale: permangono dubbi sui poteri del giudice tributario*, in *Il Fisco*, 9, 2024, p. 813 ss.

<sup>7</sup>G. MOSCHETTI, *Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l’accentuata “specificità” del processo tributario*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 19 gennaio 2023, p. 3.

ripassato e sfogliato le querele, citazioni, comparizioni, omissioni, informazioni, pregiudiziali [...] come deve fare il buon giudice», il tema centrale del giudizio di fatto è proprio quello di comprendere se tutti i giudici operino alla maniera di Brigliacoda<sup>8</sup>.

Più specificamente, se il giudice, dopo aver attentamente studiato gli atti processuali, non riuscendo a pervenire a un giudizio di verità intorno ai fatti oggetto del processo, specialmente nelle cause connotate da maggior complessità, decida “a naso” o tirando i dadi.

L’analisi deve partire dal presupposto che la verità non è l’ovvio fine che persegue qualsiasi sistema processuale<sup>9</sup> e che la realizzazione dello stesso, se ammessa come possibile, dipende in larga parte dalla meccanica del processo e, in particolare, dalla disciplina delle prove e dei poteri del giudice<sup>10</sup>.

I giuristi continentali sono abituati a considerare la materia delle prove, sia da un punto di vista normativo che in sede dottrinale, come un settore della disciplina di ciascun tipo di processo: civile, penale, amministrativo, tributario; o magari, di ciascun procedimento in qualche modo speciale; si tratta, per la verità, di un atteggiamento metodologico discutibile e ciò sulla base della constatazione secondo la quale la procedura e la disciplina delle prove sono materie diverse ed eterogenee sia dal punto di vista concettuale sia dal punto di vista storico culturale o, se vogliamo, antropologico.

Dal punto di vista concettuale il cosiddetto accertamento dei fatti, o meglio, la verifica giudiziale delle proposizioni che affermano o negano

---

<sup>8</sup> B. CAVALLONE, *La borsa di Miss Flyte*, Milano, 2016, pp. 173 e 179.

<sup>9</sup> Damaska, nel suo contributo sui fattori, interni e esterni al processo e più in generale al diritto, che influiscono sulle “*best fact-finding practices*”, con riferimento alla pluralità di scopi che possono polarizzare un tipo di processo afferma «*In the face of this variety of goals, it seems unlikely that a single fact-finding style can be optimal in all legal proceedings. Consider a lawsuit springing from a private dispute whose resolution imposes no negative externalities on third parties, or on society. Since issues of public policy (other than that of conflict resolution) are in this case absent, courts in most Western jurisdictions are prepared to give judgment on facts agreed by the litigants. The conduct or event leading to litigation is seldom independently examined, even if the adjudicators are sceptical about the veracity of stipulated facts. Ultimately, truth is valued only to the degree allowed by the over-arching conflict-resolving objective of the lawsuit*» (M. DAMASKA, *Epistemology and Legal Regulation of Proof*, in *Law, Probability & Risk*, 2, 2003, p. 122 ss.).

<sup>10</sup> B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, p. 947 ss., secondo cui «È innegabile che la disciplina giuridica delle prove e dell’istruzione probatoria, quale che ne sia l’assetto secondo ciascun regolamento processuale, sia funzionalmente connessa con il c.d. accertamento della verità dei fatti controversi, o più esattamente con la verifica giudiziale delle proposizioni che ne affermano o negano l’esistenza (le ‘allegazioni’)».

l'esistenza o il modo di essere di un fatto<sup>11</sup>, implica una problematica logica, conoscitiva, epistemologica, estranea alla disciplina del procedimento<sup>12</sup>, che è in ultima analisi quella dei criteri di verità secondo i quali il giudice dovrà valutare le informazioni di cui dispone per trarre una decisione, provvisoria definitiva che sia, sui fatti controversi<sup>13</sup>.

Da un punto di vista storico culturale non è un caso che, nella didattica nei paesi di *Common Law*, la *Procedure* e l'*Evidence*, dunque appunto il diritto delle prove, siano due insegnamenti diversi<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, cit., p. 947 ss.

<sup>12</sup> M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, in *Trattato di diritto civile e commerciale diretto da A. Cicu-F. Messineo*, Milano, 1992, p. 2; secondo cui «Appena si cerca di andare oltre il livello delle intuizioni generiche si incontra una miriade di questioni, di varianti e di contraddizioni che fanno del tema della prova uno degli argomenti più complicati e confusi della teoria del processo. [...] Un primo problema deriva dal fatto che il tema della prova si presta assai meno di altri a lasciarsi esaurire nella dimensione giuridica, e tende invece a proiettarsi al di fuori di essa e a penetrare in altri campi, della logica, dell'epistemologia, e della psicologia».

<sup>13</sup> Sulla necessità di ricorrere a standard probatori, fondati su probabilità logica o induttiva e sulla distribuzione del rischio di errore tra le parti, finalizzati a stabilire una soglia, superata la quale un'ipotesi fattuale possa essere considerata sufficientemente confermata ai fini della decisione, recentemente J. Ferrer Beltrán secondo il quale «Generalmente, le formulazioni del livello di esigenza probatoria che si trovano, quando esistono, nella legislazione processuale e nella giurisprudenza soffrono di due gravi problemi. Da un lato, si riferiscono frequentemente a elementi psicologici o mentali del decisore (come nelle espressioni “intima convinzione”, o “certezza soggettiva”, o “valutazione in coscienza”, ecc.), che non permettono alcun controllo intersoggettivo e, quindi, non rendono possibile la revisione della decisione né forniscono garanzie, per esempio, sull'adempimento della presunzione di innocenza nel processo penale. [...] D'altra parte, i tentativi di formulazione di standard di prova in vigore nella maggior parte dei sistemi processuali hanno un livello di vaghezza incompatibile con la loro funzione di indicare (anche solo in via di approssimazione) una specifica soglia di sufficienza probatoria» (J. Ferrer BELTRÁN, *Verso una teoria degli standard di prova – Towards a theory of the standards of proof*, in *Cass. pen.*, 6, 2021, p. 2214 ss.); sulla “probabilità logica prevalente”, quale combinazione di due regole: la regola del più “probabile che no” e la regola della “probabilità relativa”, TARUFFO, *La prova del nesso causale*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2006, p. 101 ss., ID., *La prova scientifica nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 4, 2005, p. 1079 ss.; in senso critico sugli standard probatori fondati sulla regola del “più probabile che non” e sulla affermazione di uno standard basato sul fatto che gli elementi di prova sono di regola, normalmente associati, secondo l'*id quod plerumque accidit*, al fatto ignoto da provare, attraverso una valutazione radicata sul singolo caso concreto e non in astratto, R. POLI, *Gli standard di prova nella giurisprudenza della cassazione civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2, 2023, p. 451 ss.; ID., *La valutazione delle prove: tra cognitivismo ed ermeneutica*, in *Riv. dir. proc.*, 3, 2022, p. 881 ss.; in senso critico rispetto all'impostazione di standard, per un ritorno al criterio del “prudente apprezzamento” cfr. G. VERDE, *A proposito di Statuto del giudice e accertamento dei fatti nel processo e del XXXII Convegno dei processualisti civili*, in *Riv. dir. proc.*, 2021, p. 579 ss.

<sup>14</sup> W. TWINING, *The rationalist Tradition of Evidence Scholarship*, in ID., *Rethinking Evidence*.

Per quanto riguarda l'antropologia del processo non si può che ricordare che la materia delle prove non apparteneva, nella cultura greco romana, al sapere giuridico, bensì alla retorica, cioè all'arte dell'avvocato<sup>15</sup>. Le fonti rilevanti non sono dunque il Corpus Iuris, nel quale si parlava molto poco di prove e marginalmente, o i frammenti di Ulpiano o di Paolo o le Istituzioni di Gaio, bensì gli scritti di Cicerone e di Quintiliano<sup>16</sup>. Solo nel Medioevo si realizza, infatti, l'appropriazione del diritto delle prove da parte dei giuristi e forse il primo esempio in tal senso si coglie in Guglielmo Durante nello *Speculum Iudiciale*<sup>17</sup>.

Analogamente anche il sistema anglosassone dell'*Evidence* ha origine nella prassi della difesa forense a partire dal XVI secolo.

Di tutto ciò, peraltro, non vi è un gran motivo di stupirsi perché è perfettamente naturale, a pensarci bene, che i problemi del giudizio di fatto siano di competenza dei pratici, così come sono di competenza dei giuristi teorici quelli del giudizio di diritto.

---

*Exploratory Essays*, Oxford, 1990, p. 74, secondo il quale, esisterebbe una discrepanza tra la teoria della prova e la teoria generale del processo: nel contesto della prima si afferma comunemente che lo scopo della prova è stabilire la veridicità dei fatti; mentre, nel contesto della seconda, si sostiene frequentemente che il processo non ha affatto come funzione principale l'accertamento della verità dei fatti.

<sup>15</sup> Cfr., anche per riferimenti, M. BINA, *La felicità dell'avvocato. Diritto forense e processo civile*, Torino, 2024, p. 11 ss.

<sup>16</sup> A. WACKE, *L'onere della prova nella procedura civile romana – Secondo l'interpretazione di Giovanni Pugliese*, in *Incontro con Giovanni Pugliese*, Milano, 1992, p. 1 ss., il quale tratta della controversia scientifica tra Levy (tesi negatrice) e Pugliese (tesi affermativa) circa l'esistenza nella formula di presupposti inerenti la distribuzione dell'onere della prova; cfr. sul punto G. PUGLIESE, *L'onere della prova nel processo romano 'per formulas'*, 1956, in *Scritti giuridici scelti*, I, Napoli, 1985, pp. 177-252 e P. LEVY, *Gesammelte Schriften*, I, Berlino, 1963, p. 407 ss.

<sup>17</sup> B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, cit., p. 947 ss., secondo cui «E del resto anche un dilettante di storia del processo, solo che avesse la pazienza di leggere o almeno di sfogliare per davvero qualche testo 'medioevale' *de probationibus*, come i capitoli pertinenti dello *Speculum* di Guglielmo Durante (compreso quello suddi viso in novantasei paragrafi che suscitava l'immotivato sarcasmo di Chio venda), o il *Tractatus testimoniorum* di Bartolo da Sassoferrato (recentemente oggetto di una preziosa edizione critica e di una minuziosa analisi testuale da parte di Susanne Lepsius), o qualche brano dei trattati di Farinaccio, di Menochio e di Mascardo, non vi troverebbe affatto tariffe e pallottolieri, bensì se mai autorevoli e motivate opinioni dottrinali intorno all'ammissibilità, all'utilizzabilità e alla ragionevole valutazione delle prove (in particolare testimoniali), elaborate *ad instructionem utilem legentium*. E soprattutto vi scoprirebbe giacimenti ricchissimi di una sapienza analitica e casistica, adibita alla razionalizzazione del giudizio di fatto, e ca pace di insegnarci molte cose, proprio su quell'«arte di ben congetturare» (come la si chiamava un tempo) alla quale non hanno certo contribuito altrettanto né le freddure di Voltaire, né la glorificazione rivoluzionaria dell'*intime conviction*, e che oggi si cerca di ricostruire, come si dirà, con l'analisi logica ed epistemologica del «ragionamento probatorio»».

### 5. *La finitezza dell'universo cognitivo del giudice*

Ma per orientarsi nell'esame dei problemi dell'istruzione probatoria non si può che ricordare quella che è stata la prima indicazione del maestro, professor Bruno Cavallone, precisamente quella di partire dalla definizione icaistica che un maestro americano dell'*Evidence*, John Maguire, dava della propria disciplina: «*a study of calculated and supposedly helpful obstructionism*»<sup>18</sup>: dunque lo studio di un ostruzionismo calcolato e premeditato ed auspicabilmente utile<sup>19</sup>.

Ma cosa vuol dire ostruzionismo? Se di ostruzionismo si vuol parlare non si può che ritenere che la disciplina dell'*Evidence* costituisca un ostacolo rispetto all'accertamento della verità e peraltro non si vede come la legge possa disciplinare il giudizio di fatto, per esempio identificando i modi e i termini della raccolta delle informazioni, la tipologia degli strumenti probatori, i limiti di ammissibilità di quest'ultimi, le regole in merito alla loro efficacia, senza con ciò stesso limitare o pregiudicare i risultati di verità perseguibili con una libera indagine sottratta a qualsiasi condizionamento normativo.

La colonna portante di questo apparato ostruzionistico consiste nella chiusura, finitezza dell'universo cognitivo del giudice<sup>20</sup>. Mentre lo storico, lo scienziato e gli altri indagatori della realtà, se godono di finanziamenti sufficienti così come normalmente non è quantomeno nel nostro Paese, possono andare liberamente per il mondo alla ricerca delle informazioni utili alla risoluzione dei problemi in cui si occupano, il giudice deve necessariamente rimanere dov'è e accontentarsi di "quello che c'è", cioè utilizzare soltanto le informazioni che sono state raccolte nei tempi e nei modi previsti, o almeno consentiti dal regolamento del processo<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> J.M. MAGUIRE, *Evidence: Common Sense and Common Law*, Chicago, 1947, §§ 10-11.

<sup>19</sup> B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, cit., p. 947 ss.

<sup>20</sup> Contrapposta alla nota indiscriminata libertà che Bentham avrebbe auspicato in capo al giudice e alle parti nell'ambito dell'istruttoria: *One mode of searching out the truth: [...] see everything that is to be seen; hear every body who is likely to know any thing about the matter*» see J. BENTHAM, *Rationale of Judicial Evidence*, 10, Edimburgo, 1843, p. 599. Per una rivisitazione contemporanea della questione, cfr. P. COMOGLIO, *Nuove tecnologie e disponibilità della prova. L'accertamento del fatto nella diffusione delle conoscenze*, Torino, 2018.

<sup>21</sup> K. ENGISCH, *Introduzione al pensiero giuridico*, 1968, trad. it., Milano, 1970, p. 72 ss., secondo il quale «Lo storico è libero nell'utilizzazione delle fonti che gli stanno a disposizione e nella indagine sui fatti fondata su di esse. Egli è legato soltanto a principi scientifici. Al contrario, la ricerca processuale della verità è ampiamente regolata da norme giuridiche [...] quando (la legge) proibisce di utilizzare la testimonianza già resa di un teste che aveva il diritto di astenersi

I giuristi medioevali esprimevano questi concetti con alcuni brocardi ancora oggi ricorrenti nel lessico dei giuristi come *quod non est in actis non est in mundo*<sup>22</sup>.

Nel nostro sistema processuale sia civile sia tributario vige, peraltro, il principio per cui il giudice decide *iuxta alligata et probata*, per cui sono le parti a disporre dell'oggetto del processo, determinando su quali fatti verterà la causa e con quali prove intendono dimostrarli.

Il giudice deve quindi pronunciarsi esclusivamente in ordine a quanto allegato da attore e convenuto e sulla base delle prove da questi proposte.

Da tale principio, detto «dispositivo», molti traggono l'argomento per cui il processo sarebbe una cosa privata delle parti, essendo ciascuna padrona della personale ricostruzione dei fatti da offrire al giudice, il quale si troverebbe a scegliere tra due narrazioni alternative, della cui veridicità si deve necessariamente dubitare.

Michele Taruffo, nella sua monografia "*La semplice verità*", afferma che non ha senso ipotizzare a priori che una delle due versioni proposta dalle parti corrisponda alla verità: entrambe le versioni potrebbero essere false<sup>23</sup>.

---

da essa, ad esempio di un parente stretto, ed in particolare di leggere il verbale della testimonianza resa in istruttoria nell'ipotesi in cui il testimone stesso faccia uso in sede di dibattimento del suo diritto di astensione, tale esclusione di prova si fonda sulla considerazione umanitaria dei comprensibili interessi della persona autorizzata ad astenersi dalla testimonianza; interessi che vengono posti al di sopra dell'interesse stesso dell'indagine sulla verità»; P. CALAMANDREI, *Il giudice e lo storico*, in *Riv. di dir. proc. civile*, XVI, I, 1939, p. 109 ss., in cui: «Il giudizio del magistrato si appoggia, come quello dello storico, sulla conoscenza di dati concreti, che sono da una parte i fatti della causa, dall'altra le leggi vigenti nell'ordinamento positivo; ma il campo entro il quale può spaziare per l'accertamento di questi dati storici l'indagine del giudice, è delimitato da ristrette barriere, che lo storico ignora. Anche il giudice [...] è chiamato a risolvere un problema; ma mentre lo storico sceglie da sé l'oggetto delle sue indagini e da sé formula il problema [...], il giudice è posto dinanzi a una domanda formulata da altri, e nei termini di questa deve, se on vuol giudicare *extra petita*, contenere la sua risposta. [...] Il principio fondamentale del processo moderno per cui non può aversi giurisdizione senza azione (*nemo iudex sine actore*) mantiene il giudice in una posizione di passiva attesa, dalla quale egli non può uscire se non per affacciarsi a quella limitata porzione di realtà di una ristretta realtà aneddotica [...] Ma questa passività del giudice, al quale la legge comanda di non esser curioso e di non spingere lo sguardo indiscreto al di là dei *petita partium*, è anche la garanzia suprema della sua imparzialità: di una imparzialità spassionata e distaccata che il vero storico non potrebbe mai raggiungere, perché nella scelta del tema vi è già la confessione di una preferenza, e nella formulazione del problema è già implicito il criterio di soluzione».

<sup>22</sup> B. CAVALLONE, *Le prove nel nuovo millennio. Programmi per il passato*, in *Rivista di Diritto Processuale*, 2, 2022, p. 525; ID., *Il tramonto del diritto delle prove, Jus civile*, 2023, 1, p. 59 ss.

<sup>23</sup> M. TARUFFO, *La semplice verità*, Bari, 2009, p. 68 ss.

Ciascuna parte ha ovviamente interesse a costruire una narrazione dei fatti quanto più incline ad ottenere un esito favorevole del processo, distorcendo, se necessario, la verità a proprio vantaggio; il giudice sceglierà quindi quella che gli apparirà più coerente. Tuttavia, la coerenza narrativa è ben diversa dalla verità, perché, come osserva Taruffo, vi possono essere narrazioni perfettamente coerenti, come nei romanzi, che non sono veritiere, bensì manifestamente false<sup>24</sup>.

In ogni caso, il nostro sistema, pur ispirandosi al modello *adversary*, è caratterizzato dall'adesione a un principio dispositivo attenuato per via della rilevante eccezione costituita dai più o meno ampi poteri di iniziativa istruttoria del giudice, a seconda del rito applicabile.

Vale a dire che il giudice può, ad esempio, disporre d'ufficio l'interrogatorio non formale delle parti, ordinare l'ispezione di persone e cose oppure, nel processo del lavoro, disporre l'ammissibilità di ogni mezzo di prova in qualsiasi momento.

Questa importante eccezione al principio dispositivo sembra poter consentire all'ago della bussola della narrazione processuale di girare più liberamente, al fine di conoscere diversi gradi di verità della ricostruzione dei fatti.

Per questo motivo, molti studiosi, tra cui Taruffo, ravvisano una diretta proporzionalità tra l'incremento dei poteri istruttori del giudice e la veridicità e giustizia della decisione giudiziale e sostengono che in generale, il

---

<sup>24</sup> M. TARUFFO, *Tre divagazioni intorno alla verità*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2018, p. 133 ss., in cui spiega che è possibile parlare di una verità nella narrazione o nella rappresentazione, a patto di non confonderla con la verità della narrazione stessa; riportandosi, poi, al saggio di U. ECO, "L'invisibile: Perché è falso che Anna Karenina abitasse in Baker Street" (in ID., *Sulle spalle dei giganti*, Milano, 2017, p. 181), afferma: «ad esempio, sarebbe vero *de dicto* (ossia nell'ambito della narrazione) che Anna Karenina si suicida gettandosi sotto un treno, mentre è vero *de re* (ossia nella realtà storica di cui si parla) che Hitler si è suicidato a Berlino». Lo stesso Autore, riferendosi anche alla concezione "semantica" di Tarski, (A. TARSKI, *La concezione semantica della verità e i fondamenti della semantica*, tr. it. in *Semantica e filosofia del linguaggio*, a cura di L. Linsky, Milano, 1969, p. 25 ss.), avvertiva, nel precedente Trattato a cura di Cicu Messineo, come vi sia «una possibilità teorica di evitare lo sganciamento totale del linguaggio della realtà empirica e di parlare sensatamente anche di verità come corrispondenza», e ancora «è però rilevante l'ipotesi teorica della verità assoluta come assoluta corrispondenza dell'accertamento giudiziale ai fatti del mondo reale, poiché essa serve a fondare concettualmente una prospettiva in cui il problema dell'accertamento si pone razionalmente in termini di modalità tecniche per realizzare la migliore verità relativa, ossia la migliore approssimazione dell'accertamento alla realtà. Tale ipotesi può ben rimanere sullo sfondo quando si analizza il problema della prova e del giudizio di fatto nel processo; è però utile sapere che essa esiste e che ci si muove in un contesto che la ricomprende» (M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., pp. 38 e 157).

processo avrebbe una funzione *epistemica*, trattandosi di un «insieme strutturato di attività finalizzate a conseguire conoscenze veritiere dei fatti rilevanti per la decisione della controversia»<sup>25</sup>.

Di segno contrario però, è l'opinione di chi sottolinea come il processo sia inevitabilmente un apparato contro-epistemico<sup>26</sup> e non perché sia preordinato a un accertamento inveritiero dei fatti controversi, bensì perché la libertà di indagine del giudice non può essere un principio giuridico: essa esiste, virtualmente, senza bisogno di regole che l'affermino, dunque le regole possono solo limitarla.

Peraltro, l'idea che il processo abbia una funzione epistemica collide con l'altro fondamentale principio in tema di prove del processo civile, quello dell'onere probatorio.

Premettendo che al giudice è fatto divieto di *non liquet*, essendo egli tenuto ad accogliere o rigettare la domanda di tutela giurisdizionale, questo principio garantisce all'organo decidente di adempiere al suo dovere decisorio qualora la scelta tra le due alternative risulti particolarmente difficoltosa, nel caso in cui ad esempio entrambe le parti siano sprovviste di prove o in cui queste appaiano manifestamente contraddittorie. Il principio dell'onere della prova, oltre a stabilire notoriamente che colui che afferma un fatto è onerato della dimostrazione dello stesso, determina una regola di giudizio per cui l'assenza di prove a favore dell'attore comporta il rigetto della domanda.

## 6. *L'onere della prova nel processo tributario riformato*

Egual vincolo, peraltro, il giudice ha nell'ambito del processo tributario, tantopiù così come recentemente riformato.

La dottrina per lungo tempo si è posta il problema dell'onere della prova

---

<sup>25</sup> M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., p. 135; ID., voce *Libero convincimento del giudice*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990, p. 2 ss.; ID., *Modelli di prova e di procedimento probatorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1990, p. 438 ss.

<sup>26</sup> Recentemente A. CARRATTA, *La decisione giusta e i suoi presupposti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 3, 1, 2023, p. 785; secondo cui «non si può ignorare che l'aspirazione del processo alla verità o all'accertamento veritiero dei fatti di causa risulta in concreto limitata a causa dell'esistenza di una serie di disposizioni processuali intrinsecamente antiepistemiche o contro-epistemiche. Basti pensare, solo per limitarci ad alcuni esempi, al sistema preclusivo che regola l'introduzione delle prove nel processo, alla tipicità dei mezzi di prova, alla presenza di disposizioni che impongono al giudice di accontentarsi di un accertamento 'formale' dei fatti di causa, come nel caso delle prove legali o all'applicazione del principio di non contestazione».

nel processo tributario: dalle tesi più risalenti, ispirate da una concezione inquisitoria, che negavano persino la cittadinanza di tale onere nell'ordinamento processuale in questione<sup>27</sup> o ne ammettevano una sua applicazione episodica rimessa all'apprezzamento del giudice<sup>28</sup>, alle successive teorie fondate sulla presunzione di legittimità degli atti della Pubblica Amministrazione o con il processo visto come una *provocatio ad opponendum*<sup>29</sup>.

Nell'assecondare l'evoluzione dottrinale e della giurisprudenza sin dagli anni '70, gli interventi legislativi del 1992 e del 2005 hanno informato sempre di più il processo tributario al modello dispositivo e, con esso, alla regola generale di distribuzione dell'onere probatorio plasmata sulle dinamiche dell'art. 2697 c.c.<sup>30</sup>. Con la riforma del 2022, il legislatore ha infine posto testualmente l'onere di provare i fatti costitutivi a fondamento della pretesa tributaria a carico dell'Amministrazione, consacrandola, secondo l'alloriana memoria, nella sua veste di "attore sostanziale"<sup>31</sup>.

La novella ha sortito un duplice effetto, nel senso sopra anticipato: da un lato, introduce una autonoma fonte normativa, interna alla disciplina tributaria<sup>32</sup>, sull'onere della prova nel suo elemento soggettivo; dall'altro, sul

---

<sup>27</sup> A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 67 ss.

<sup>28</sup> G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1940, I, p. 226 ss.

<sup>29</sup> G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, p. 375; per un *excursus* sulle tesi a riguardo cfr. C. SACCHETTO, *Le prove nel processo tributario: prove illegittimamente acquisite. Casi interni e internazionali, Dialoghi di Diritto tributario tra attualità e prospettive*, Torino, 16 gennaio 2015; per una ricostruzione storica dell'evoluzione della giustizia tributaria in Italia cfr. G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, 2023, p. 883 ss.

<sup>30</sup> Cass., 23 maggio 1979, n. 2990; Cass. n. 955/2016, 1946/2012, 13665/2001; Cass., 16 aprile 2024, n. 10166.

<sup>31</sup> E. ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, pp. 388-389, secondo cui «la prova della situazione-base spetta alla finanza [...] rispetto alle circostanze impeditive della situazione-base [...] e rispetto ai fatti estintivi [...] è intuitivo che la prova tocca al contribuente».

<sup>32</sup> Profilo su cui sono state sollevate perplessità da G. Tinelli, secondo cui «esaminando con maggiore attenzione la portata della norma, anzitutto la sua collocazione appare sbagliata, in quanto inserisce nella disciplina processuale una regola sulla ripartizione dell'onere della prova, peraltro limitata alle questioni relative alle 'violazioni', che avrebbe dovuto essere contenuta nella disciplina sostanziale o in quella procedimentale, essendo disciplinati in tali sedi i doveri dell'Amministrazione finanziaria nella dimostrazione del fatto ignoto ai fini del sostegno della pretesa tributaria. Anzi, la sua corretta collocazione sarebbe stata forse nello Statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito di quelle norme generali dirette alla garanzia della legittimità dell'azione amministrativa ed alla tendenziale corrispondenza dei propri atti alla realtà fattuale» (G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., p. 883 ss.).

piano oggettivo, individua la parte che deve sopportare il rischio della mancanza della prova<sup>33</sup>.

Sotto il primo profilo, ha segnato la quasi totale cesura formale tra norme tributarie e l'art. 2697 c.c.<sup>34</sup>; sotto il secondo profilo, e di conseguenza, ha stabilito la regola secondo cui l'assenza, l'insufficienza e la contraddittorietà degli elementi di prova sono presupposti sufficienti per una declaratoria di illegittimità o infondatezza del provvedimento amministrativo<sup>35</sup>.

La tranciante lettera della legge, è stato osservato, avrebbe l'ulteriore sensibile effetto di rendere irrilevante la distinzione tra i fatti costitutivi, modificativi, impeditivi od estintivi, contenuta nei primi due commi della disposizione codicistica, che «mal si adattava ad un processo tributario volto all'impugnazione e all'annullamento o meno di provvedimenti, cioè atti direttamente produttivi dei propri effetti, emessi dall'Amministrazione finanziaria»<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> M. TARUFFO, voce *Onere della prova*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Civ.*, vol. XIII, Torino, 1995, p. 72 ss.

<sup>34</sup> C. GLENDI, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6, 2023, p. 473 ss.; sull'inapplicabilità dell'art. 2976 c.c. anche S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 50; G. MELIS, *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992: sui suoi profili temporali e sul rapporto sia con l'art. 2697 c.c., sia con il principio di vicinanza della prova*, in *Laboratorio sul processo tributario – 7ª edizione Corte di Cassazione*, Roma, 10 maggio 2023.

<sup>35</sup> G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, p. 375, § 7.2.; G. MELIS, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130/2022 e il d.lgs. n. 219/2023*, in *Convegno organizzato dal consiglio di presidenza della giustizia tributaria su: "profili processuali della riforma tributaria"*, Cass., 15 aprile 2024. Sulle ripercussioni della novella circa l'obbligo per il giudice tributario di vagliare l'"idoneità" degli elementi di prova, specie se presuntiva, dedotti dall'Agenzia a soddisfare nel caso specifico l'onere su di lei incombente, A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 43 ss.

<sup>36</sup> C. GLENDI, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, cit.; ID., voce *Processo tributario*, in *Enc. Giur.*, vol. agg.to XII, 2005, § 5.4.; ID., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4, 2022, p. 1140; C. GLENDI, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 473 ss.; sull'inapplicabilità dell'art. 2976 c.c. anche S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, pp. 28 e 41; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; A.

In definitiva, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che è diverso dalla contestazione del provvedimento<sup>37</sup>.

A ben vedere, tuttavia, al di là del coordinamento con le disposizioni codicistiche, l'introduzione della nuova disposizione non altera, ma conferma, il criterio di distribuzione dell'onere della prova generalmente riconosciuto come previgente, in virtù della interpretazione giurisprudenziale dagli anni '70 in poi<sup>38</sup>. Quel che potrebbe aggiungere è un chiaro monito, onde prevenire le ipotesi in cui, in virtù del principio di "vicinanza della prova" e senza sufficiente giustificazione, l'onere di provare i fatti costitutivi venga trasferito sulla parte privata in luogo di mantenerlo sulla parte pubblica<sup>39</sup>. Sul punto, è stato osservato come la nuova disposizione «reagisce sulla regola della vicinanza bensì limitandone l'ampia – e spesso improvida – applicazione compiuta dalla giurisprudenza più recente, ma non ne legittima l'espunzione», in quanto il giudice potrà sempre ricorrervi nel caso in cui una parte non sia oggettivamente in grado di raggiungere la pienezza dimostrativa dei fatti<sup>40</sup>.

La riforma del 2022, pur rendendo maggiormente autonoma la disciplina dell'onere della prova tributaria dalle norme del codice di rito – a conferma l'esigenza di un regime speciale per una materia dotata di marcata specificità – asseconda il principio secondo cui esigenze specifiche non possono

---

LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, cit., p. 50.

<sup>37</sup> Si fa riferimento alle azioni di ripetizione. Cfr. G. MELIS, *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992: sui suoi profili temporali e sul rapporto sia con l'art. 2697 c.c., sia con il principio di vicinanza della prova*, Laboratorio sul processo tributario – 7<sup>a</sup> edizione Corte di cassazione, Roma, 10 maggio 2023.

<sup>38</sup> Cfr. la più nota sentenza in tal senso Cass., 23 maggio 1979, n. 2990.

<sup>39</sup> N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1, 2024, p. 52 ss.; S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni tributarie alla luce dei potenziamenti istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 690 ss., a parere del quale, nel nome del principio della "vicinanza dei mezzi di prova", la giurisprudenza «ha fornito una lettura della norma dell'art. 2697 c.c. consistentemente differente da ogni possibile interpretazione letterale e sostanzialmente contraria, in alcune ipotesi, al dato testuale. Ha superato, cioè, il riferimento normativo all'incombenza dell'onere in capo a colui il quale affermi la titolarità del diritto per spostarlo in capo a colui il quale abbia la disponibilità del (od anche si trovi più vicino al) materiale probatorio».

<sup>40</sup> A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia insieme*, 14 marzo 2023, par. 4.

travolgere i principi del giusto processo e, in particolare, i limiti della tutela giudiziaria delle situazioni soggettive che l'art. 111 Cost. garantisce pienamente per "ogni processo", anche nei confronti della Pubblica Amministrazione<sup>41</sup>.

Del resto, a prescindere dall'oggetto del processo e del giudicato tributario, la disciplina dell'onere della prova non può sganciarsi dal dettato costituzionale e dal sistema di tutela che il nostro ordinamento prevede nei confronti delle parti del rapporto processuale<sup>42</sup>. Inoltre, il processo tributario, con l'aggancio che la l. n. 546/1992 espressamente fa al Codice di procedura civile (art. 1) va proprio nella direzione di rendere equipollenti le parti dinanzi al giudice<sup>43</sup>.

### *7. L'accertamento del fatto nel procedimento tributario*

Sembra indubbio, anche a una neofita degli studi sul processo tributario come la sottoscritta, che il processo tributario, pur essendo ispirato e in una certa misura disciplinato dal processo civile, si differenzi da quest'ultimo per due ragioni fondamentali.

Innanzitutto, si tratta di un processo nell'ambito del quale l'oggetto è la legittimità della pretesa impositiva contenuta in un atto dell'amministrazione finanziaria, che ha dunque il fine di comporre i conflitti fra i contribuenti e gli enti impositori, assicurando la giusta imposizione<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> F. GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rassegna tributaria*, 1, 2023, p. 11 ss., secondo cui «Se il contribuente è titolare di un diritto soggettivo – e cioè di un diritto non degradabile a mero interesse dall'esercizio della potestà amministrativa di imposizione – la garanzia giurisdizionale deve essere insomma identica a quella di ogni altro diritto soggettivo, indipendentemente dalla sede giurisdizionale cui è affidata la tutela e dalla specificità del rapporto sostanziale cui tale diritto inerisce. [...] l'interesse di cui questa [l'Amministrazione n.d.r.] è portatrice non può mai risolversi in un pregiudizio della controparte-contribuente, in una mortificazione del suo diritto di difesa e, soprattutto, nella violazione della generale regola del contraddittorio e della parità delle parti».

<sup>42</sup> In tema cfr. A. CHIZZINI, *Il codice del processo tributario nel sistema del "giusto processo" e recenti evoluzioni*, in C. GLENDI, A. CHIZZINI (a cura di), *Codice del processo tributario annotato*, 4ª ed., Milano, 2016, p. 1399.

<sup>43</sup> Contro questa considerazione va però sottolineato che giudici dipendono ancora dal Ministero dell'economia e delle Finanze (che nel 99% dei casi è la parte resistente nel processo tributario) e il fatto che il contribuente è sempre la parte debole del rapporto, banalmente perché l'Amministrazione Finanziaria può servirsi della polizia tributaria.

<sup>44</sup> In questa sede non si intende affatto prendere posizione in merito al dibattito sull'oggetto

In secondo luogo, se non in tutti in una pluralità di casi il processo tributario si colloca a monte di un procedimento svoltosi avanti ed a cura dell'Amministrazione finanziaria e, in relazione al quale, il giudice verifica la fondatezza dell'atto impositivo. Invero, la Pubblica Amministrazione deve procurare a sé stessa «la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto»<sup>45</sup>.

Ebbene, se è vero che la disciplina giuridica delle prove e dell'istruzione probatoria, quale che ne sia l'assetto secondo ciascun regolamento processuale, sia funzionalmente connessa con il c.d. accertamento della verità dei fatti controversi, o più esattamente con la verifica giudiziale delle proposizioni che ne affermano o negano l'esistenza<sup>46</sup>; ebbene tali proposizioni, nel processo tributario, sono innanzitutto quelle definite nella motivazione dell'atto amministrativo<sup>47</sup>.

Pertanto, i fatti costitutivi della pretesa erariale devono essere solo quelli indicati in motivazione, non più modificabili o integrabili in sede processuale, neppure su iniziativa del giudice, al quale è fatto divieto di sanare eventuali illegittimità del provvedimento impugnato<sup>48</sup>. Non è, in altre parole, ammessa la conduzione di una istruttoria secondaria in sede processuale al fine di supplire alle mancanze di quella primaria procedimentale<sup>49</sup>.

---

del processo tributario che, come ormai chiaramente identificato, vede contrapporsi le teorie dichiarative (cfr. a mero titolo esemplificativo A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 227 ss.) a quelle costitutive (cfr. quale precursore delle teorie in questione E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 1<sup>a</sup> ed., Milano, 1942, p. 550 nonché C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984) con qualche posizione intermedia (cfr. C. CONSOLO, P. D'ASCOLA, *Giudicato Tributario*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, V, Milano, 2001, p. 472 ss.) e una recente posizione, non a caso definita costitutiva temperata (cfr. in merito D. CORRARO, *L'oggetto del processo tributario, fra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, p. 1586 ss.; ID., *L'oggetto del giudicato tributario*, Milano, 2024; quanto alla definizione cfr. M. MARINELLI, *Postilla* a D. CORRARO, *L'oggetto del processo tributario, fra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi*, cit., p. 1631).

<sup>45</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 393.

<sup>46</sup> B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 3, 2008, p. 947 ss.

<sup>47</sup> S. MULEO, *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 506 ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, p. 299 ss.

<sup>48</sup> Consapevole che questa affermazione sembra sposare una teoria costitutiva rispetto all'oggetto del processo ribadisco quanto già affermato alla nota 44, sottolineando come le considerazioni qui svolte si collochino esclusivamente nel contesto della attività istruttoria.

<sup>49</sup> N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 19; cfr. anche F.

In sintesi, proprio in virtù della sua natura di processo di impugnazione di provvedimenti amministrativi, conseguente all'istruttoria svolta dall'Ufficio impositore, compito del giudice è quello di vagliare, nei limiti dell'oggetto definito nel ricorso, le prove raccolte nel procedimento e poste alla base del provvedimento<sup>50</sup>.

In passato, in virtù del modello inquisitorio a cui maggiormente si conformava il processo tributario, si riteneva essenziale che il giudice andasse oltre la semplice valutazione delle prove fornite dalle parti, cercando attivamente la verità dei fatti<sup>51</sup>: «Per il giudice tributario è cruciale decidere basandosi sulla verità, poiché questa rappresenta un elemento fondamentale della giustizia tributaria»<sup>52</sup>. Oggi appare lecito dubitare che la verità dei fatti costituisca davvero il fine del processo tributario.

Peraltro, gran parte di ciò che limita la cognizione giudiziale dei fatti e la rende specifica non dipende solo dalle norme che compongono il diritto delle prove, bensì dall'essere quella cognizione collocata nel contesto della disciplina giuridica del processo ed infatti è proprio nel processo e nella sua disciplina che si rinvergono i fattori che condizionano la formazione del giudizio di fatto almeno tanto quanto le norme che limitano l'ammissibilità di certi mezzi di prova.

---

TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 87; S. ZAGA, *Brevi note sul divieto di "motivazione postuma" dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1, 2024, p. 1000 ss.; sul punto la Suprema Corte ricorda come sia «noto il principio, dalla stessa "ripetutamente affermato", secondo cui le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo non possono essere mutate nella successiva sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente, e ciò a presidio del diritto di difesa di quest'ultimo, giacché una tale modifica o estensione della motivazione violerebbero l'art. 7, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212» (Cass., 20 ottobre 2011, n. 21719; Cass., 5 maggio 2010, n. 10802; Cass., 28 gennaio 2010, n. 1825; Cass., 30 novembre 2009, n. 25197; Cass., 5 giugno 2002, n. 8114; Cass., 27 ottobre 1995, n. 11222; Cass., 18 giugno 1998, n. 6065; tale divieto è stato ribadito anche dalla Corte costituzionale, *ex multis*, nella sentenza 16 aprile 2014, n. 98).

<sup>50</sup> F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 189.

<sup>51</sup> A. Berliri, *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, p. 125; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1979, p. 288 ss.

<sup>52</sup> E. ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, 5<sup>a</sup> ed., Torino, 1969, p. 333.

## 8. *Il principio di immediatezza materiale: i poteri istruttori ex officio e la prova migliore*

Come si diceva, la natura dispositiva del processo tributario<sup>53</sup>, già marcata dall'evoluzione giurisprudenziale sin dagli anni '70, a seguito delle riforme del 1992, 2005 e 2022, risulta confermata e rafforzata. In particolare, l'affievolirsi del carattere inquisitorio<sup>54</sup> del processo tributario è stata nettamente segnata dall'abrogazione dell'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 546/1992<sup>55</sup>, il quale sanciva che: «è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia»<sup>56</sup>.

All'esito di tale abrogazione, sono in effetti residuati in capo al giudice tributario limitatissimi poteri istruttori di natura acquisitiva ed informativa<sup>57</sup>.

La giurisprudenza della Cassazione, nel valutare l'ambito di applicazione dei residui poteri di acquisizione probatoria del giudice tributario, in particolare alla luce del primo comma dell'art. 7, ha più volte ribadito il principio secondo cui il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non può essere utilizzato per colmare le carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio. Tale potere è ammesso solo in situazioni di oggettiva incertezza, con funzione integrativa degli elementi istruttori già presenti negli atti, e a condizione che la parte su cui grava l'onere della prova non sia in grado di integrare la prova già fornita<sup>58</sup>.

Si è andata, così, nel tempo marcando la discontinuità tra i penetranti poteri istruttori dell'Amministrazione nel procedimento e quelli del giudice nel processo<sup>59</sup>.

---

<sup>53</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, p. 159 ss.

<sup>54</sup> Sulla contrapposizione tra processo inquisitorio e processo di parti cfr. B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2008, p. 947; Id., *Scritti ritrovati sul processo civile e sul giudizio di fatto*, Pisa, 2016, p. 193 ss.

<sup>55</sup> Ex Art. 3-bis, comma 5, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in l. 2 dicembre 2005, n. 248.

<sup>56</sup> Cass., 16 aprile 2024, n. 10166, nota di M. FANNI, *Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 11, 2007, p. 2611.

<sup>57</sup> Cass., 16 aprile 2024, n. 10166.

<sup>58</sup> ex multis Cass., 16 aprile 2024, n. 10166.

<sup>59</sup> Corte cost., 29 marzo 2007, n. 109, dichiarativa della infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, d.lgs. 546/92, ex artt. 3 e 24 Cost., secondo cui «la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che

Stanti gli stringenti limiti che connotano, da un lato, l'universo cognitivo e, dall'altro, i poteri d'iniziativa istruttoria del giudice tributario italiano, si tratta di verificare se e in che misura possa dirsi esistente nel nostro ordinamento il principio di immediatezza materiale che, nel processo tedesco, comporta da un lato che, in presenza di mezzi di prova più vicini al fatto da provare, l'assunzione della prova debba avvenire utilizzando questi, in quanto più rappresentativi e, dall'altro lato che, in presenza di più mezzi di prova, sia assunta la prova che consenta la percezione più immediata del fatto controverso o, per dirla in altri termini, la prova migliore.

Quanto al primo tema si tratta della nota distinzione tra prova diretta e prova indiretta, la prova diretta per eccellenza, precisamente l'ispezione è prevista nell'ambito del processo tributario così come nel processo civile. Ed infatti se nel processo civile esiste un articolo *ad hoc* che attribuisce al giudice il potere di ordinare l'ispezione *ex officio*, precisamente l'art. 118 c.p.c. ai sensi del quale il giudice può ordinare alle parti e ai terzi di consentire sulla loro persona o sulle cose in loro possesso le ispezioni che appaiono indispensabili per conoscere i fatti della causa<sup>60</sup>, nel processo tributario il

---

la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di *longa manus* dell'amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione».

<sup>60</sup> L'evoluzione storica del potere del giudice di accedere ai luoghi oggetto della controversia trova la sua origine (nel diritto romano antico) nella necessità che la *vindicatio* di un fondo fosse esperita sul luogo (SCIALOJA, *Procedura civile romana*, Roma, 1936, p. 98; C. LESSONA, *Trattato delle prove in materia civile*, 3<sup>a</sup> ed., Firenze, 1924, V, p. 5); si era diffuso, poi, come un mezzo istruttorio nelle controversie riguardanti i confini e, nel medioevo, era divenuto lo strumento di verifica dell'*evidentia facti* (J. MASCARDUS, *Conclusiones probationum omnium, ac quaestionum quae in utroque Foro quotidie versantibus, Iudicibus, Advocatis, Causidicis, omnibus denique Iuris Pontificii, Caesareique professoribus utiles, practicabiles, ac necessariae*, citato da B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 204, nota 47, che riporta R. BERTOLINO, *Il notorio nell'ordinamento giuridico della chiesa*, Torino, 1965, p. 142, in nota., ove si legge: «*probatio per evidentiam facti est adeo clara ut nihil magis, nec iudex alium quam illam requirat ad rem ipsam agnoscendam (...)* Probatio per evidentiam facti fortior de mundo est et omnibus aliis validior»; CAPRA, *Tractatus de notorio*, in *Conclusionum, Regularum, Tractatum et Communium opinionum volumen primum*, II, Venezia, 1568, I, secondo il quale «*res nota omnibus volentibus inspiceres*», e la ricostruzione di L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, III, 4<sup>a</sup> ed., Milano, 1923, p. 698), che si giustificava con il tentativo di trovare una mediazione tra la regola secondo cui *quod non est in actis non est in mundo* e le esigenze di logica e psicologia che avrebbero rifiutato l'idea di una sentenza contrastante con il notorio (B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., p. 203 s. e nt. 45).

comma 1 dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 così come recentemente riformato prevede che le corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado ai fini istruttori esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di informazioni, di dati e di chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, sancendo dunque che spettano alle corti di giustizia tributaria i poteri di accertamento del fatto conferiti agli uffici tributari. Ciò significa che tra siffatti poteri evidentemente deve annoverarsi anche quello di ispezione così come previsto nell'ambito della disciplina dell'istruttoria ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (art. 32, D.P.R. n. 600/1973 e artt. 50 o 51, D.P.R. n. 333/1972).

Il tema, tuttavia, è che siffatto potere non è quasi mai stato esercitato né nel processo tributario né in quello civile; le rarissime volte in cui il giudice dispone l'ispezione lo fa infatti semplicemente a mezzo del consulente tecnico e di ciò la dimostrazione ben si trae dalle relazioni di consulenza tecnica che iniziano tutte con la nota formula «Il consulente tecnico, visti i luoghi ...».

Peraltro, questo approccio del giudice civile deriva innanzitutto dalle difficoltà che il giudice potrebbe avere nel giustificare l'ispezione, alla luce del già ricordato art. 118 c.p.c. che discorre di indispensabilità<sup>61</sup>.

Vero è che questo requisito venne introdotto dall'*Ordonnance* francese del 1667 al fine di limitare l'indennità di vacanza in un momento storico preciso<sup>62</sup> e poi tratteggiatamente venne riprodotto anche nell'attuale codice di rito, vero è però anche che il requisito ancora sussiste.

Quanto al secondo, invece, è indubbio che l'espressione utilizzata induca a qualche riflessione sul *best evidence principle*, principio fondamentale della *law of evidence* del passato, teorizzato innanzitutto da Gilbert come «*the first and most signal rule in relation to evidence*»<sup>63</sup>, ma agli inizi

<sup>61</sup> Sia consentito il rinvio a F. FERRARI, *La pesca di frodo*, Torino, 2020.

<sup>62</sup> E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, 7ª ed., Milano, 2007, p. 388; G. BALENA, *Ispezione giudiziale. I) Diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, XVII, Roma, 1990, p. 4; B. CAVALONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., p. 199; F. FERRARI, *La "prova migliore". Una ricerca di diritto comparato*, Milano, 2004, p. 316, rilevano come, storicamente, il requisito dell'indispensabilità abbia un carattere prettamente contingente e sia stato motivato molti secoli fa dalla necessità di limitare la prassi dell'antico diritto francese di moltiplicare le ispezioni per lucrare gli emolumenti della trasferta.

<sup>63</sup> G. GILBERT, *The Law Of Evidence*, 1754, Londra, pp. 3 e 4 «*The first therefore, and most signal rule, in relation to evidence, is this, that a man must have the utmost evidence, the nature of the fact is capable of; for the design of the law is to come to rigid demonstration in matters of right, and there can be no demonstration of a fact without the best evidence that the nature of the thing is capable of; less evidence doth create but opinion and surmise, and does not leave a man the entire satisfaction, that arises from demonstration*».

del nostro secolo rivitalizzato da Dale Nance<sup>64</sup>.

Al di là del significato che oggi il principio ha o, meglio, ha perso nel sistema nordamericano dell'*Evidence*, e, nonostante si sia tentato di ritracciare norme positive riconducibili al *best evidence principle* anche nel nostro ordinamento<sup>65</sup>, *de iure condito* tale principio non può dirsi sussistente; tuttavia, proprio da tali norme ed, in particolare, dalle disposizioni che delineano i limiti oggettivi di ammissibilità della prova testimoniale, sembra si possa dedurre una considerazione di metodo a favore della necessità di individuare, seppur per via interpretativa, un filtro, che consenta prima di tutto di escludere dal materiale probatorio ciò che non è stato legittimamente acquisito. Peraltro, se questa fosse l'unica conclusione, non si potrebbe che auspicare l'introduzione di una mera regola di esclusione che se, da un lato, potrebbe indubbiamente facilitare lo svolgimento del processo, dall'altro, determinerebbe in alcuni casi una eccessiva compressione dell'esigenza, comunque indiscutibile, di un accertamento per quanto possibile esauriente dei fatti contestati.

Emerge dunque che non si può pensare di risolvere il problema semplicemente escludendo, è necessario invece proprio un principio bifronte come quello della prova migliore che, da un lato, escluda, ma dall'altro, consenta di includere tutte le volte che il mezzo di prova di cui si discute costituisca davvero la prova migliore rispetto al *thema decidendum*. Il *best evidence principle* deve dunque operare sia come filtro iniziale che consenta al giudice di distinguere, nella congerie del materiale raccolto, quello da utilizzare e quello da scartare sia come regola che attribuisce al giudice il potere di acquisire la prova migliore anche quando questa non sia stata acquisita al processo, e tuttavia se ne rinvenga una traccia nel materiale raccolto.

## 9. *L'oralità e la testimonianza scritta*

Infine, un cenno all'oralità.

La tesi svolta da Chiovenda in merito all'oralità è quella secondo la quale l'oralità sarebbe condizione indispensabile per una corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove<sup>66</sup>; nel processo scritto, quindi,

<sup>64</sup> D. NANCE, *The Best Evidence Principle*, in *Iowa Law Review*, 1988, p. 73 ss.

<sup>65</sup> Si consenta il rinvio a F. FERRARI, *La "prova migliore". Una ricerca di diritto comparato*, cit.

<sup>66</sup> G. CHIOVENDA, *Principii di Diritto processuale civile, ristampa inalterata*, Napoli, 1965 (1923), XV, p. 683, secondo il quale «Ora, in tutti i casi in cui occorre valutare la attendibilità delle

il giudizio di fatto sarebbe invece inevitabilmente frutto dell'applicazione di criteri di valutazione aprioristica, formali, convenzionali, come quelli che caratterizzavano il sistema della prova legale nel processo romano-canonico e comune<sup>67</sup>.

È evidente il significato promozionale del discorso svolto da Chioventa<sup>68</sup>, tuttavia si è dimostrato come alcuni degli assunti del Maestro del processo civile siano inveritieri: innanzitutto l'idea che il processo romano-canonico fosse dominato dal sistema della prova legale è largamente smentita dalla più accreditata storiografia moderna<sup>69</sup>; in seconda analisi l'oralità

---

dichiarazioni di qualcuno, sia parte, sia teste, sia perito, è certo che l'impiego della parola pone il giudice in grado di meglio apprezzarne la deposizione. Che se la verità dei fatti debba risultare da un contraddittorio, sia di parti, sia di testi, sia di periti, il confronto perde ogni efficacia nello scritto che lo riproduce»; ID., *Le riforme processuali e le correnti del pensiero moderno*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, I, p. 379 ss., in cui auspica «la concentrazione normale di tutte le attività processuali in un'unica udienza, destinata alle deduzioni di merito delle parti, alle prove, alla discussione»; cfr. anche ID., *L'oralità e la prova*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1931, II, p. 225 ss., oggi anche in *Riv. dir. proc.*, 1, 2024, p. 1, in cui afferma «Io, e quanti siamo propugnatori dell'oralità, intendiamo per processo orale quello in cui l'udienza è utilizzata per la trattazione della causa cioè per lo svolgimento stesso dell'istruttoria, convenientemente predisposta, in base a scritture preparatorie delle parti, con provvedimenti ordinatori del magistrato».

<sup>67</sup> G. CHIOVENTA, *L'oralità e la prova*, cit., p. 16 «Se da un lato i testi romani insegnavano la necessità di giudicare delle testimonianze secondo la credibilità dei testimoni [...] È certo che il formalismo germanico trovò un cooperatore potente nell'abito scolastico di pensare e d'argomentare che era proprio degli scrittori di diritto, come dei filosofi, non solo, ma degli stessi naturalisti, nei secoli a cui risale la formazione del processo romano-canonico. L'amore delle sottili distinzioni, e soprattutto la tendenza a ragionare per via di deduzione da principii prestabiliti anziché sulla base dell'osservazione dei fatti doveva, necessariamente favorire la costruzione d'un sistema probatorio tutto aprioristico e formale come quello delle prove legali».

<sup>68</sup> È stato, tuttavia, rilevato da Cavallone che «Chioventa circoscriveva tuttavia la rilevanza pratica del suo teorema a quelle controversie in cui si rendano necessarie prove diverse dalla documentale (interrogatorio, esame di testimoni, perizia, ispezione giudiziale)». Mentre l'aver il processo forma orale oppure scritta avrebbe avuto importanza molto limitata, se non addirittura trascurabile, nelle cause in cui «non vi siano da risolvere se non questioni di diritto» e in quelle «in cui vi siano questioni di fatto, ma da risolvere esclusivamente in base a documenti» (B. CAVALLONE, *Forme del procedimento e funzione della prova (ottant'anni dopo Chioventa)*, in *Riv. dir. proc.*, 2, 2006, p. 417 ss.).

<sup>69</sup> Ancora, Cavallone «A sostegno della sua tesi, come si sa, Chioventa delineava una sintetissima storia del processo civile italiano, o più in generale europeo, non priva di qualche passaggio avventuroso. Così dicasi, ad esempio, dell'idea che il "formalismo" del processo romano-canonico e il c.d. sistema della prova legale, caratteri ritenuti tipici del "processo scritto", fossero figli, nel contempo, della filosofia scolastica e del giudizio ordalico dei Longobardi (anzi "Langobardi"), del quale tutto si sarebbe potuto dire, meno che fosse stato un processo "filosofico" e scritto. Ma quella che soprattutto pare oggi difficile da accettare, indipendentemente da questa

esiste soltanto nell'enunciazione mendace dell'art. 180 del codice di rito, ma certamente non nei fatti.

Sembra che lo stesso si possa dire anche con riferimento al processo tributario tedesco dove certamente vige l'art. 81, ma vige anche l'art. 90 a, secondo il quale «in casi appropriati, il tribunale può decidere con ordinanza senza udienza».

Infine, quanto all'introduzione della prova testimoniale per iscritto o *ex art. 257-bis c.p.c.* si può davvero dire che con questa previsione si sia incrementata la qualità dell'istruttoria nel processo tributario?

In realtà per tal via il legislatore del processo tributario ha semplicemente esteso a quest'ultimo una regola che è stata introdotta nel processo civile nel 2009 e che quantomeno nel processo civile non ha assunto rilevanza alcuna.

Certamente con l'introduzione della testimonianza scritta il legislatore sembra essersi adeguato a quanto previsto da diversi anni in alcuni ordinamenti stranieri.

Dalle esperienze di *common law* deriva infatti l'*affidavit*, che trova il suo omologo nell'ordinamento francese ove, sin dal 1973 e comunque con l'adozione del *Nouveau Code de Procédure Civile* (artt. 200-203), è stata introdotta l'*attestation* nonché nell'ordinamento tedesco che, all'art. 377 ZPO, prevede la possibilità della *schriftliche Beantwortung* da parte del testimone<sup>70</sup>.

A livello internazionale già l'art. 9.2, reg. CE n. 861/2007, modificato con il reg. UE n. 2421/2015, sul procedimento europeo per le controversie di modesta entità, prevede quale regola l'acquisizione al processo della prova testimoniale in forma scritta, ma anche delle dichiarazioni delle parti e di quelle dei consulenti<sup>71</sup>.

---

sua incerta genealogia, è proprio l'immagine dalla quale sostanzialmente muovono anche le argomentazioni propriamente teoriche di Chiovenda: cioè quella del povero giudice del processo romano-canonico, privato di qualsiasi potere di valutazione critica del materiale probatorio, e ridotto alla funzione meramente contabile dell'applicazione di rigide e pittoresche "tariffe". Si tratta infatti di uno stereotipo certamente diffuso al tempo in cui Chiovenda scriveva (e per la verità sopravvissuto anche in seguito in molta letteratura processualciviltistica), che è stato però progressivamente screditato da tutta la migliore storiografia del diritto delle prove, e dall'attenta lettura delle fonti che essa ha sostituito a una prassi di citazioni tralattizie di seconda e di terza mano» (B. CAVALLONE, *Forme del procedimento e funzione della prova (ottant'anni dopo Chiovenda)*, cit., p. 417 ss.).

<sup>70</sup> Cfr. in generale su questi temi cfr. C. BESSO, *La prova prima del processo*, Torino, 2004.

<sup>71</sup> A. TEDOLDI, *Procedimento europeo per controversie di modesta entità*, in *Il quotidiano giuridico*, 23 marzo 2016.

Quanto poi al contesto domestico, il precedente dell'art. 257-*bis* c.p.c. si rinviene nell'ambito della disciplina del codice di procedura civile dedicata all'arbitrato ove, sin dal 1994, venne introdotta la cd. testimonianza scritta, prevedendosi appunto la possibilità per gli arbitri «... di assumere la deposizione richiedendo al testimone di fornire per iscritto risposte a quesiti nel termine che essi stessi stabiliscono» (art. 819-*ter*, oggi art. 816-*ter* c.p.c.).

La disciplina introdotta in sede arbitrale aveva suscitato le critiche della dottrina, che a più riprese, sottolineava come l'assunzione in forma scritta della prova testimoniale potesse determinare una violazione del contraddittorio<sup>72</sup>; critiche quantomeno analoghe sono state proposte rispetto all'art. 257-*bis* c.p.c.<sup>73</sup> e soprattutto la giurisprudenza ne ha fatto un uso a dir poco moderato.

In questa sede, tuttavia, ciò che sembra rilevante non è tanto la sola norma da ultimo richiamata, quanto la disciplina complessivamente dedicata alla testimonianza scritta, che si compone non solo dell'art. 257-*bis* c.p.c., ma anche dell'art. 103-*bis* disp. att. c.p.c. (introdotto con il decreto del Ministero della giustizia del 17 febbraio 2010, pubblicato sulla G.U. del 1° marzo 2010, n. 49). Ed è proprio dall'analisi della disciplina in questione che ben si desume come la novità introdotta dal legislatore nel 2009 nel processo civile e recentemente nel processo tributario abbia, in ultima analisi, una portata ben più limitata di quanto non ci si potesse attendere e come in realtà la stessa sia stata richiamata dalla giurisprudenza più come elemento dal quale desumere l'inammissibilità di dichiarazioni provenienti da terzi

---

<sup>72</sup> E.F. RICCI-RUOSI, sub art. 12 [art. 819-*ter* c.p.c.], *Assunzione delle testimonianze*, in G. TARZIA, R. LUZZATO, E.F. RICCI, *Legge 5 gennaio 1994, n. 25*, Padova, 1995, p. 117, che auspicano un intervento della Corte costituzionale che possa fare giustizia dell'allora art. 819-*ter*, poi trasfuso nell'attuale 816-*ter* c.p.c., invitando nel frattempo gli arbitri a non avvalersi del potere loro concesso dalla medesima. Pur non spingendosi fino al punto di sostenere l'incostituzionalità della norma, F. CARPI, *Il procedimento nell'arbitrato riformato*, in *Riv. arb.*, 1994, p. 673, l'ha definita comunque pericolosa a causa della difficoltà di attribuire un valore preciso alla testimonianza scritta, che mai potrebbe essere equivalente a quello della testimonianza orale assunta alla presenza del giudicante. Di contro, non è mancato chi ha preso le distanze da questo orientamento, affermando di non poterlo condividere per il fatto che «l'impiego della testimonianza stragiudiziale è una realtà ammessa dalla giurisprudenza e dalla dottrina ormai da tempo anche presso il giudice ordinario»; in questo senso E.F. RICCI, *Arbitrato. Commentario al titolo IV del libro IV del codice di procedura civile*, Bologna, 2007, p. 389, secondo il quale, infatti, la testimonianza scritta è ormai unanimemente inquadrata nel novero delle prove c.d. atipiche e quindi il problema non attiene alla sua ammissibilità, bensì solo al valore che ad essa va attribuito.

<sup>73</sup> C. ASPRELLA, *La testimonianza scritta e l'oralità*, in *Il giusto processo civile*, 2009, p. 849 ss.

difformi dal dettato normativo che non quale elemento “inclusivo” di queste ultime nel processo civile.

Se infatti la disciplina della testimonianza scritta è molto articolata e l'art. 103-*bis* disp. att. c.p.c. che disciplina il modello di testimonianza scritta, è estremamente minuzioso non solo quanto al contenuto dello stesso, ma anche con riferimento alle modalità di compilazione da parte del difensore e del dichiarante, e proprio questi fattori ne hanno determinato il sostanziale fallimento, l'esistenza di una regolamentazione analitica ha indotto la giurisprudenza a qualificare come prive di efficacia probatoria quelle dichiarazioni scritte di terzi che vengano acquisite al processo senza che rivestano la forma di cui agli artt. 257-*bis* e 103-*bis* disp. att. c.p.c.

Peraltro, vi era chi, già successivamente al 2009 e dunque dopo l'introduzione dell'istituto nel processo civile, ma prima dell'ultima riforma riteneva che il divieto di prova testimoniale nel processo tributario dovesse riguardare solo la testimonianza orale<sup>74</sup>.

Infine, una notazione inevitabile: che le norme dedicate all'istruzione probatoria nel processo tributario siano diverse rispetto a quelle del processo civile mi sembra una constatazione che ha la sua *ratio* in una sola considerazione: nel processo civile si disputa su un bene della vita che è il medesimo per entrambe le parti. Nel processo tributario, invece, quale ne sia l'esito i benefici e gli svantaggi che rispettivamente ne derivano all'Amministrazione e al contribuente o alla collettività sono eterogenei e reciprocamente incommensurabili.

Il processo tributario si caratterizza per delle specificità<sup>75</sup> che consentono l'analogia con il processo amministrativo, ma lo distanziano dal rito civile in quanto è volto a verificare le modalità di esercizio di un potere pubblico, in riferimento al parametro legale, nella costante ponderata analisi delle situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico. In una certa misura si ritiene di poter dire che il compito del giudice nel processo tributario è quello di verificare l'istruttoria svolta dall'amministrazione finanziaria nel corso del procedimento ed eventualmente integrare le risultanze emerse con nuove indagini, ovviamente vincolate ai fatti dedotti dalle parti.

---

<sup>74</sup> A. GIOVANNINI, *Gli archetipi della giustizia e la giustizia tributaria*, in *Ianus*, giugno 2021, 31.

<sup>75</sup> Cfr. in merito a queste specificità quale elemento che mantiene attuale la separazione della giurisdizione tributaria da quella ordinaria; C. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 55 ss.; A. GIOVANNINI, *Gli archetipi della giustizia e la giustizia tributaria*, cit., p. 35.

Se ciò è vero sembra si possa altresì sostenere che i poteri istruttori del giudice si modulano quali poteri di verifica del procedimento a monte, creandosi una sorta di correlazione necessaria tra i poteri dell'amministrazione finanziaria e quelli delle corti di giustizia tributaria.



# I FILTRI DI ACCESSO AI GRADI DI GIUDIZIO SUCCESSIVI AL PRIMO. UNA RIFLESSIONE COMPARATA

di SILVANA DALLA BONTÀ

SOMMARIO: 1. Le ragioni dell'indagine: l'annoso bilanciamento tra giustezza della decisione, certezza del diritto ed effettività della tutela (anche e in particolare) nel contenzioso tributario. – 2. Il «lusso» delle impugnazioni e il *favor* per i filtri «selettivi» e «acceleratori» nei gradi di giudizio successivi al primo. – 3. Una riflessione comparata: le motivazioni del confronto con il sistema della giustizia tributaria tedesca. – 4. I tratti distintivi della giustizia tributaria tedesca: *Bundesfinanzhof* e *Einstufigkeit*. – 4.1. Le ragioni della scelta tedesca: tra solido accertamento del fatto in primo grado e professionalità, indipendenza e terzietà del giudice tributario. – 5. L'accesso al *Bundesfinanzhof*: il meccanismo della *Zulassungsrevision*. Un robusto filtro in rito dei ricorsi da decidere nel merito. – 5.1. La c.d. *Verfahrensrevision* e i cc.dd. *absolute Revisionsgründe*. – 6. La primaria vocazione di indirizzo della giurisprudenza del *Bundesfinanzhof*: tra apprezzamenti e critiche. – 6.1. La dimensione europea ed euro-unitaria: spunti di riflessione sull'accesso all'organo di vertice della giustizia tributaria. – 7. Considerazioni minime nel raffronto con l'accesso ai gradi della giustizia tributaria italiana. – 7.1. Il tema (ancora aperto) della professionalità del giudice tributario. – 7.2. L'accertamento del fatto nel primo grado di giudizio: cenni e rinvio. – 7.3. L'accesso all'appello. – 7.4. L'accesso al giudizio in cassazione: tra filtri obliqui e «proposte che non si possono rifiutare». – 8. Un orizzonte ancora da guadagnare.

## 1. *Le ragioni dell'indagine: l'annoso bilanciamento tra giustezza della decisione, certezza del diritto ed effettività della tutela (anche e in particolare) nel contenzioso tributario*

Nel più ampio quadro di un'indagine comparata su filtri e accertamento del fatto nel processo tributario, non poteva che trovare spazio una riflessione dedicata al sistema delle impugnazioni, e così ai modi di accesso e filtro – *lato sensu* inteso – ai gradi di giudizio successivi (e superiori) al pri-

mo. Questi rappresentano, infatti, eterna e universale questione del diritto processuale civile, nonché, per quel che ivi maggiormente preme, del processo tributario<sup>1</sup>.

Da sempre le considerazioni sui gradi di giudizio successivi (e superiori) al primo rivestono un ruolo centrale allorché si parli del sistema-giustizia; e ciò per molteplici ragioni, che emergono da ultimo anche tra le pieghe della riforma del processo tributario introdotta dalla l. n. 130/2022<sup>2</sup>, nonché del suo successivo ‘correttivo’ di cui al d.lgs. n. 220/2023<sup>3</sup>.

La centralità del tema dipende, innanzitutto, dalle valutazioni che accompagnano, in qualsiasi ordinamento giuridico, la costruzione del sistema di impugnazioni: quelle che attengono al raggiungimento di un congruo equilibrio tra giustezza della decisione di prime cure e certezza del diritto<sup>4</sup>. Valutazioni, queste, che inevitabilmente reclamano uno sguardo sull’intero fenomeno processuale, ossia una prospettiva che abbracci unitamente prima istanza e successive, sì da non perdere quella visione d’insieme indispensabile all’edificazione di un sistema ‘che tenga’<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>R. CAPONI, *La riforma dei mezzi di impugnazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2012, p. 1153 ss.; ugualmente, dalla prospettiva spagnola, M. ORTELLS RAMOS, *Efficiency of Civil Justice and Appeals System*, in *ZZPint*, 2012, p. 89 ss.; da quella francese, F. FERRAND, *L'évolution récente de l'appel civil en droit français*, *ivi*, 2009, p. 43 ss., nonché ID., *Actualités sur la Cour de cassation française et son contrôle en matière civile – Entre tradition et modernisation*, *ivi*, 2013, p. 33 ss.; dall’angolatura tedesca, già in tempi più datati, *Rechtstatsachen zur Dauer des Zivilprozesses (zweite Instanz)*, a cura di G. Baumgärtel, Köln, 1972, *passim*; nonché R. HANNICH, C. MEYER-SEITZ, M. ENGERS, *ZPO-Reform: Einführung-Texte-Materialien*, Köln, 2002, *passim*; da quella austriaca, A. ZECHNER, *Vor §§ 502 ff., Rz 1*, in *Fasching/Konecny Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen*, vol. IV, I, Wien, 2005; dal punto di vista inglese, N. ANDREWS, *Andrews on Civil Processes. I. Court Proceedings and Principles*, 2<sup>nd</sup> ed., London, 2019, p. 15.06, nonché ID., *The Supreme Court of the United Kingdom and English Judgments*, in *ZZPint*, 2013, p. 19 ss., spec. p. 23.

<sup>2</sup>Trattasi della l. 31 agosto 2022, n. 130, in tema di «*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*».

<sup>3</sup>È il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante «*Disposizioni in materia di contenzioso tributario*».

<sup>4</sup>In questo senso, con acutezza e precisione, muovendo da una delle questioni cruciali delle impugnazioni, e cioè la disciplina del *jus novorum*, P. BÖHM, *Was will das Neuerungsverbot? Hintergrund, Funktion und Einfluß in erster Instanz*, in *100 Jahre ZPO. Ökonomische Analyse des Zivilprozesses*, a cura di P. Lewisch, W.H. Rechberger, Wien, 1998, p. 239 ss.

<sup>5</sup>A riguardo si permetta rinvio a S. DALLA BONTÀ, *Limiti e filtri nei mezzi di impugnazione. I. Sull’accesso alla seconda istanza di giudizio*, in *Giusto proc. civ.*, 2017, p. 137 ss. Per le ragioni di cui nel testo, le riflessioni raccolte in queste pagine si intrecciano fortemente con quelle dedicate, in questo volume, all’accertamento del fatto nel processo tributario di primo grado svolte da F. Ferrari, cui si rinvia.

Non solo. Il modo d'essere ed accedere ai gradi di giudizio successivi e superiori al primo si rivela tema centrale in quanto sempre più stretto a quello dell'effettività della tutela giurisdizionale, che racchiude in sé il rispetto della garanzia del processo equo, anche nella sua lunghezza<sup>6</sup>. Evidente è, infatti, come la previsione di istanze ulteriori alla prima inevitabilmente allunghi i tempi della giustizia, rischiando di rivelarsi, in potenza, un «*goulot d'étranglement*» – un collo di bottiglia – verso la stabilità della decisione impugnata e, quindi, della certezza del diritto<sup>7</sup>.

Ebbene, a questo 'inconveniente temporale', che segna il processo a più gradi, hanno volto attenzione in maniera crescente modernità e contemporaneità, non da ultimo in ragione della progressiva e inevitabile trasformazione del processo in fenomeno di massa<sup>8</sup>. Trasformazione che ha interessato anche il contenzioso tributario, segnato peraltro, come acutamente evidenziato, da particolarità sue proprie, tali da renderlo contenzioso tanto frequente quanto complesso<sup>9</sup>. Non solo, infatti, esso sottende una forte contrapposizione di interessi alla base del prelievo fiscale – *i.e.* integrità patrimoniale del contribuente *versus* massimizzazione del gettito da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>10</sup> – ma patisce anche un'ipertrofia (e, da tempo, una povertà qualitativa) della normativa tributaria sostanziale, de-

---

<sup>6</sup> Sul tema v., per tutti, I. PAGNI, voce *Effettività della tutela giurisdizionale*, in *Enc. dir.*, Anali, vol. X, Milano, 2017, p. 355 ss., che ricorda come la durata del processo non deve andare a danno di chi ha ragione. Se questo potrebbe far pensare ad una coincidenza di prospettive tra effettività della tutela ed efficienza della giurisdizione, in concreto esse possono venire in contrasto, allorché l'aspirazione del singolo ad una tutela giudiziale 'incondizionata', articolata su tre gradi di giudizio, senza limitazioni o filtri di sorta, si scontra con la scarsità della risorsa 'giurisdizione'. Di qui, la necessità di prevedere un accesso al giudice soggetto – anche su per i gradi di giudizio – a filtri di diverso tipo, secondo la logica – nella tensione tra efficienza ed effettività – della proporzionalità. Sull'evoluzione nello spazio giuridico europeo del diritto alla tutela giurisdizionale come diritto ad un rimedio effettivo v. N. TROCKER, *La formazione del diritto processuale europeo*, Torino, 2011, p. 128 ss., p. 221 ss.

<sup>7</sup> In questo senso F. FERRAND, *Actualités sur la Cour de cassation française et son contrôle en matière civile – Entre tradition et modernisation*, cit., p. 55.

<sup>8</sup> Di cui già dava conto – come ben ricordano P. BÖHM, *Was will das Neuerungsverbot? Hintergrund, Funktion und Einfluß in erster Instanz*, cit., p. 241 e P. GOTTWALD, *Die österreichische Zivilprozeßordnung aus deutscher Sicht*, in *100 Jahre österreichische Zivilprozeßgesetze*, a cura di P. Mayr, Wien, 1998, p. 179 ss., prec. p. 180 – F. KLEIN, *Vorlesungen über die Praxis des Civilprocesses*, Wien, 1900, nonché F. KLEIN e F. ENGEL, *Der Zivilprozess Österreichs*, Mannheim-Berlin-Leipzig, 1927, p. 1 ss.

<sup>9</sup> Sul punto, per tutti, v. G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 884 ss., prec. p. 855 s.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 855.

stinata ad occupare ogni aspetto dell'economia e della vita civile<sup>11</sup>, con prelievi spesso di tipo periodico idonei a moltiplicare le occasioni di contrasto tra Fisco e contribuente, anche in considerazione dell'autonomia giuridica dei periodi di imposta<sup>12</sup>. Senza contare, inoltre, che il contenzioso tributario origina pressoché sempre da un fatto economico complesso, segnato da un'asimmetria informativa dell'Amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, che se con quel fatto è a diretto contatto, si mostra però il soggetto meno interessato a darne fedele rappresentazione<sup>13</sup>. Profilo, questo, che innesca dinamiche peculiari nel procedimento e processo tributario circa le modalità di accertamento del fatto, quale tassello fondamentale nell'attuazione della norma tributaria.

## 2. *Il «lusso» delle impugnazioni e il favor per i filtri «selettivi» e «acceleratori» nei gradi di giudizio successivi al primo*

Questo modo d'essere del contenzioso tributario, in una con la sua crescente frequenza, incide giocoforza, oltre che sul primo grado di giudizio, su quelli ad esso successivi, in particolare alla luce della necessità di assicurare – tanto più in questo campo – una giustizia che si suole definire oggi – con terminologia non a caso mutuata dal mercato – 'efficiente e competitiva'<sup>14</sup>. Lo ripete da ultimo, quale presa di impegno del nostro Paese rispetto al *Next Generation EU*<sup>15</sup>, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), vero motore della riforma della giustizia (anche) tributaria e del suo recente correttivo<sup>16</sup>. In quest'orizzonte 'efficientistico e concorrenzia-

<sup>11</sup> *Ibidem*, pp. 855-856.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 855.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 856, che correttamente evidenzia come «[l]'accertamento del fatto assume un ruolo fondamentale nella dinamica attuativa della norma tributaria, in quanto consente di fondare il prelievo su una corretta ricostruzione della fattispecie concreta, attuando in questo modo la volontà della legge e commisurando il prelievo all'effettiva capacità contributiva».

<sup>14</sup> V. il 2024 EU Justice Scoreboard, consultabile in versione inglese al sito [https://commission.europa.eu/document/84aa3726-82d7-4401-98c1-fee04a7d2dd6\\_en](https://commission.europa.eu/document/84aa3726-82d7-4401-98c1-fee04a7d2dd6_en).

<sup>15</sup> Su tale piano di finanziamento degli Stati membri, adottato dall'Unione europea per reagire alle conseguenze negative causate dalla pandemia da Covid-19, «per un futuro più verde, più digitale e più resiliente», v. [https://next-generation-eu.europa.eu/index\\_it](https://next-generation-eu.europa.eu/index_it). Attraverso il dispositivo per la ripresa e la resilienza (RRF) e i piani nazionali per la ripresa e la resilienza (PNRR), i fondi sono assegnati alle esigenze specifiche di ciascun Paese.

<sup>16</sup> Unitamente a quella civile e penale, la giustizia tributaria è stata uno degli oggetti del Pia-

le', infatti, giocano un ruolo di primario rilievo il 'tempo del processo' e, quindi, la durata dei suoi gradi, compresi quelli di impugnazione.

Non stupisce pertanto, allargando lo sguardo ad una dimensione comparata ed europea, che massificazione del processo e – come più innanzi si dirà – mancata copertura costituzionale e convenzional-internazionalistica del diritto ad un secondo e/o terzo grado di giudizio<sup>17</sup>, abbiano portato gli ordinamenti europei – benché con diversa intensità di fascinazione – a vedere nelle impugnazioni un «lusso»<sup>18</sup>. Un lusso che in tempi di ristrettezze economiche, accompagnate da un esponenziale aumento della domanda di giustizia, deve essere se non eliminato, quanto meno ridotto a savia morigeratezza<sup>19</sup>.

È in questa cornice che trovano ragione ed emersione più o meno recenti soluzioni nazionali volte all'introduzione di meccanismi di chiusura, selezione e/o celere definizione delle impugnazioni civili e tributarie, ossia filtri latamente intesi, efficacemente definiti, a seconda dei casi, «selettivi» o «acceleratori»<sup>20</sup>. Si tratta di meccanismi che, pur nella loro fenomenologica differenza, tradiscono, tutti, un ripensamento dei gradi di giudizio su-

---

no Nazionale di Ripresa e Resilienza predisposto dal Governo italiano per rispondere gli obiettivi fissati dall'Unione europea per il nostro Stato, tra cui si poneva l'esigenza di rendere più efficiente l'amministrazione della giustizia: a riguardo v. C. GLENDI, Dissenting opinion, in *Riv. giur. trib.*, 2022, p. 5 ss.; A. GIOVANARDI, *Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. online, 7 marzo 2023, p. 1 ss.; N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, p. 135 ss.

<sup>17</sup> A riguardo, ancora, *si vis*, S. DALLA BONTÀ, *Limiti e filtri nei mezzi di impugnazione. I. Sull'accesso alla seconda istanza di giudizio*, cit., p. 139.

<sup>18</sup> La calzante espressione è di C. CONSOLO, *Lusso o necessità nelle impugnazioni delle sentenze?*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (27 giugno 2012), che così si esprime a seguito della novella italiana della disciplina dell'appello introdotta dalla l. n. 134/2012; in termini pressoché analoghi A. ZECHNER, *Vor §§ 502 ff., Rz 52*, in *Kommentar*, cit., che nel raffronto tra giurisprudenza della Corte di Giustizia Cedu su previsione ed accesso alle impugnazioni civili e disciplina austriaca, discorre di «luxuriöses österreichisches Rechtsschutzsystem», in quanto disposto a riconoscere ben tre istanze di giudizio, laddove invece quella giurisprudenza non vede come necessarie né la seconda né la terza.

<sup>19</sup> In questo senso ancora, con riguardo all'istanza avanti al giudice di vertice della giustizia civile, A. ZECHNER, *Vor §§ 502 ff., Rz 40, 52*, cit., secondo cui l'accesso illimitato ai gradi di giudizio superiore al primo si scontrerebbe con una sua concreta realizzabilità nella quotidianità del processo; nonché DE LA OLIVA SANTOS, *Un nuovo modello di Cassazione civile per il tribunale spagnolo*, in *Problemi e prospettive delle corti supreme: esperienze a confronto*, a cura di C. Besso, S. Chiarloni, Torino, 2012, p. 71 ss., spec. p. 80 anche in nt. 11.

<sup>20</sup> In questi termini, nell'esame del filtro in cassazione ai sensi dell'art. 360-bis c.p.c., v. A. CARRATA, *Il giudizio di cassazione nell'esperienza del «filtro» e nelle recenti riforme legislative*, in *Giur. it.*, 2013, p. 241 ss., prec. p. 243.

periori al primo e, nel migliore dei casi, si fondano (o dovrebbero fondarsi) su una solida costruzione della prima istanza.

### *3. Una riflessione comparata: le motivazioni del confronto con il sistema della giustizia tributaria tedesca*

È all'interno di queste coordinate che si inseriscono le riflessioni in chiave comparata sui filtri di accesso ai gradi di giudizio successivi al primo nel processo tributario; riflessioni che si indirizzeranno nello specifico all'ordinamento tedesco, eletto ad oggetto di circoscritta indagine per ragioni invero diverse da quelle che tradizionalmente si potrebbero immaginare.

Se di consueto – e ciò è accaduto senza dubbio nella processual-civilistica – l'ordinamento tedesco è scelto a punto di riferimento delle indagini dogmatiche e di diritto positivo per la sua maggiore 'comparabilità' all'ordinamento italiano, in quanto sistemi vicini per tradizione giuridica e soluzioni concrete<sup>21</sup>, non così è nel contesto che qui occupa. Non v'è dubbio, infatti, che la giustizia tributaria tedesca, non solo nel suo snodarsi processuale ma prima ancora nella sua costruzione ordinamentale, appaia assai distante da quelle italiana, e invero piuttosto eccentrica anche nel più ampio panorama europeo.

Ebbene, è questa patente diversità di soluzioni, pur a fronte della comune tradizione giuridica, che è parsa degna di nota, in quanto foriera di interessanti spunti di riflessione e financo moniti per il nostro legislatore.

Con questo intento, si vogliono quindi tratteggiare i tratti caratterizzanti del sistema giurisdizionale tedesco dedicato alla soluzione del contenzioso tributario, per muovere quindi ad alcune minimali considerazioni di raffronto con il vigente assetto della giustizia tributaria italiana, alla luce in particolare dei recenti interventi riformatori. Sia detto fin d'ora, infatti, che se tale confronto esalterà taluni dei benefici apportati dalla riforma nel nostro processo tributario, per altro verso, esso non potrà che evidenziare come questa non rappresenti che «*un punto di partenza per l'avvio di un*

---

<sup>21</sup>Ne parla peraltro come di «*un metodo abituale degli studi processuali*», che non offrirebbero una ricerca completa (e fruttuosa) se non dessero conto anche del pensiero giuridico tedesco, A. CERINO CANOVA, *La domanda giudiziale e il suo contenuto*, in *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, vol. II, 1, Torino, 1980, p. 1 ss., prec. pp. 45 e 76, che svolge quest'osservazione invero con accento critico, rammentando come siffatto modo di condurre la ricerca non debba rivelarsi foriero di sterili «*teorizzazioni sulle teorie*», di cui spesso la dottrina tedesca è stata vittima.

*cantiere diretto a realizzare quelle ulteriori modifiche dirette/volte all'affermazione della piena compatibilità della giurisdizione tributaria con le altre giurisdizioni costituzionalmente riconosciute»<sup>22</sup>.*

#### **4. I tratti distintivi della giustizia tributaria tedesca: Bundesfinanzhof e Einstufigkeit**

Due sono i tratti distintivi del sistema processuale tributario tedesco che influenzano il tema qui oggetto d'indagine, ossia i filtri d'accesso ai gradi di impugnazione.

Il primo tratto è noto. Nell'ordinamento tedesco la giurisdizione tributaria si affianca a quelle civile, penale, amministrativa e lavoristico-previdenziale. Essa, infatti, è espressamente contemplata all'art. 95 della Legge fondamentale (*Grundgesetz*: GG) attraverso l'istituzionalizzazione, unitamente agli altri organi giudiziari federali, del *Bundesfinanzhof*, il giudice federale di ultima istanza tributaria e doganale, situato a Monaco di Baviera, e suddiviso in 11 *Senate* e in un *Großer Senat*<sup>23</sup>.

Il secondo trattato caratterizzante è dato dal fatto che il contenzioso tributario si snoda, a livello giurisdizionale, su un primo grado di giudizio di merito, avanti ai *Finanzgerichte* (Tribunali tributari) dislocati nei diversi *Länder*<sup>24</sup>, cui può seguire – solo in via eventuale: e cioè alle condizioni che a breve si diranno – un giudizio di mera legittimità, innanzi al suddetto *Bundesfinanzhof*, quale giudice della c.d. *Revision*.

Questa disciplina può di per sé stupire.

Se è vero infatti che nell'ordinamento tedesco – similmente a quello italiano – la Legge fondamentale tedesca manca di un'esplicita garanzia del c.d. doppio grado di giurisdizione e, ancor prima, del diritto ad un'istanza

---

<sup>22</sup> Così, testualmente, G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., p. 934; consonante M. BASILAVECCHIA, *No Man's Land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2023, p. 16, secondo cui «[l']importante passo avanti della riforma 2022 deve essere seguito da un'evoluzione culturale che coinvolga, in una diversa consapevolezza dell'importanza del tema, tutti i protagonisti (agenzie, giudici, difensori privati, contribuenti stessi). Deve essere un primo passo verso un sistema di giustizia completo, adeguato, moderno, duttile».

<sup>23</sup> Cfr. P. MORONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, in *La legge tedesca del processo tributario*. Finanzgerichtsordnung (FGO), a cura di G. Ragucci, Milano, 2022, p. 73 ss., prec. p. 78.

<sup>24</sup> Sugli uffici giudiziari della giurisdizione tributaria, sulla loro costituzione, composizione, e amministrazione giudiziaria v. la Parte I, Sezioni I-III della *Finanzgerichtsordnung* (FGO): §§ 1-32.

successiva a quella inferiore<sup>25</sup>, pur tuttavia il doppio grado di merito è avvertito come tradizionale previsione nel sistema di impugnazioni tedesco, e così è, infatti, in quello civile, dove alla prima istanza segue la possibilità per il soccombente di accedere all'appello, la *Berufung*, quale mezzo di impugnazione volto a far valere motivi di ingiustizia ed invalidità della sentenza<sup>26</sup>.

Ciò detto, non si può però che rimarcare come pur sancendo il *Grundgesetz* il principio dello Stato di diritto (*Rechtsstaatsprinzip*), che, applicato all'esercizio del potere giurisdizionale, si traduce nella garanzia ad una tutela giurisdizionale effettiva (*Gewährleistung eines wirkungsvollen Rechtsschutzes*) comprensiva del diritto d'accesso alla giustizia (*Recht auf Zugang zu den Gerichten*)<sup>27</sup>, questo non si traduce nel diritto costituzionale ad un sistema di impugnazioni (*kein Anspruch auf einen Instanzenzug*)<sup>28</sup>. Ne consegue, come a più riprese ricordato dal *Bundesverfassungsgericht*, che l'individuazione di funzione, portata ed oggetto del singolo mezzo di impugnazione è lasciata alla libertà del legislatore (*Gestaltungsfreiheit*), cui spetta, nella sua discrezionalità, concepirne e disciplinarne modalità d'accesso e svolgimento<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Assenza sottolineata in modo costante dalla Corte costituzionale federale tedesca (*Bundesverfassungsgericht: BVerfG*) v., *ex multis*, BVerfG, (sent.), 11 giugno 1980, 1-PBvU 1/79, in *NJW*, 1981, p. 39, spec. p. 41.

<sup>26</sup> Sul punto si consenta rinvio a S. DALLA BONTÀ, *L'appello nel diritto tedesco*, in *Il nuovo appello civile*, a cura di C. Cecchella, Bologna, 2017, p. 291 ss., prec. p. 294.

<sup>27</sup> Il principio dello Stato di diritto è sancito all'art. 20, comma 3, GG, secondo cui il legislatore è vincolato all'ordine costituzionale, i poteri esecutivo e giurisdizionale alla legge e al diritto. Questo principio, portante e al contempo guida dell'intero ordinamento giuridico tedesco, pur non tradotto in specifici imperativi e divieti costituzionali, impone al potere statale la sua concretizzazione in qualunque manifestazione quello assuma. Sulle sue declinazioni di cui nel testo secondo la giurisprudenza costante del Corte costituzionale federale tedesca, v. BVerfG, (sent.), 11 giugno 1980, 1-PBvU 1/79, cit., 41; Id., (ord.), 8 gennaio 1994, 1 BvR 765. 766/89, in *NJW*, 1994, 1053. Sul principio dello Stato di diritto nell'assetto costituzionale tedesco, in seno ad un più ampio inquadramento dei principi della Legge fondamentale a rilevanza processuale, v. oramai il classico TROCKER, *Processo civile e Costituzione*, Milano, 1974, p. 96 ss., p. 161 ss.

<sup>28</sup> Così ancora BVerfG, (sent.), 11 giugno 1980 cit., p. 41; Id., (ord.), 8 gennaio 1994, 1BvR 765. 766/89, *ivi*, 1994, p. 1053; Id., (ord.), 5 agosto 2002, 2BvR 1108/02, *ivi*, 2003, p. 281; Id., (ord.), 30 aprile 2003, 1 PBvU 1/02, in *NJW*, 2003, p. 1924, prec. p. 1926; Id., (ord.), 4 novembre 2008, 1 BvR 2587/06, *ivi*, 2009, p. 572, prec. p. 573.

<sup>29</sup> Sul punto la giurisprudenza costituzionale è costante: v., per tutti, BVerfG, (sent.), 11 giugno 1980, 1-PBvU 1/79, in *NJW*, 1981, p. 39, spec. p. 41, secondo cui la discrezionalità nella costruzione del sistema delle impugnazioni è esercitabile dal legislatore alla luce della funzione che egli intende attribuire a ciascun mezzo di impugnazione ove decida di prevederlo, non essendo legato ad alcuna predefinizione costituzionale dei rimedi impugnatori.

In quella discrezionalità trova giustificazione l'eliminazione del tradizionale principio del c.d. doppio grado di giurisdizione nell'ambito del sistema processuale tributario.

#### 4.1. *Le ragioni della scelta tedesca: tra solido accertamento del fatto in primo grado e professionalità, indipendenza e terzietà del giudice tributario*

La scelta del legislatore tedesco attrae l'attenzione dello studioso per gli spunti di riflessione che essa offre al cospetto del contesto domestico. In particolare, destano interesse le ragioni che ne sono fondamento nonché l'impatto che tale scelta spiega sull'intero sistema processuale tributario d'Oltralpe.

Rimandando alle considerazioni conclusive una valutazione organica dell'opzione tedesca nel raffronto con il sistema italiano, due osservazioni meritano d'essere sin d'ora condivise.

La scelta del legislatore tedesco per un unico grado di giudizio di merito, seguito, in via meramente eventuale, dal (solo) giudizio di legittimità, trova la sua primaria ragione nel modo in cui è concepita l'istanza di prime cure, in specie con riguardo all'accertamento del fatto e a modalità e poteri – di giudice e parti – che segnano l'istruzione probatoria<sup>30</sup>.

Il processo avanti al *Finanzgericht* è caratterizzato dai principi di immediatezza, oralità e partecipazione delle parti, in vista del massimo chiarimento dei fatti e della loro miglior rappresentazione<sup>31</sup>, grazie all'acquisizione della prova più vicina al fatto da dimostrare, e per questo preferibilmente orale<sup>32</sup>, che consegna, nel contraddittorio mediante trattazione ora-

---

<sup>30</sup> Per una più dettagliata disamina del tema non si può che rinviare, per quanto di interesse, alle pagine dedicate, in questo volume, all'accertamento del fatto nel processo tributario di primo grado svolte da F. Ferrari.

<sup>31</sup> Cfr. in questo senso § 81, cpv. 1, FGO, secondo cui il giudice assume le prove (in particolare: ispezioni, testimonianze, interrogatorio delle parti, consulenze tecniche, acquisizione di documenti) nella trattazione orale («in der mündlichen Verhandlung»), con conseguente percezione diretta delle prove da parte del giudice per il suo miglior convincimento: sul principio di immediatezza (*Unmittelbarkeitsprinzip*) v. R. SEER, *Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch Finanzgericht*, Berlin, p. 207; nonché § 80, cpv. 1, 1<sup>a</sup> frase, FGO, che riconosce al giudice il potere di ordinare la comparizione personale delle parti, e § 83 FGO, secondo cui alle parti vengono comunicate tutte le udienze istruttorie ed esse hanno diritto di partecipare all'assunzione delle prove, potendo peraltro porre domande ai consulenti tecnici e ai testimoni. Sul conseguente principio del massimo chiarimento dei fatti v. H. LIST, § 81 FGO, in Hübschmann/Hepp/Spitaler *AO/FGO Kommentar*, Köln, 2024, Rn 1.

<sup>32</sup> Cfr. Tipke/Kruse *Steuerrecht*, 25<sup>a</sup> ed., Köln, 2024.

le, una prova rigorosa (*Strengbeweis*)<sup>33</sup>. Un processo segnato, per un verso, dal potere-dovere di indagine officioso del giudice, anche oltre le allegazioni fattuali e deduzioni istruttorie delle parti (*Untersuchungspflicht*)<sup>34</sup>, per l'altro, da un obbligo di collaborazione tra le parti (*Mitwirkungspflicht*). Quest'ultimo consta dell'obbligo di dichiarare, nella fase procedimentale pre-contenziosa, in modo completo e veritiero, tutti i fatti rilevanti ai fini della tassazione, nonché di trasmettere tutta la documentazione necessaria, corredata delle prove che ne attestino la veridicità<sup>35</sup>. In sede giudiziale, tale obbligo si declina, per tutte le parti del processo – e quindi, per il contribuente ma anche per l'Amministrazione finanziaria – in quello di chiarimento esauritivo e veritiero delle circostanze di fatto alla base della domanda giudiziale, così come, su sollecitazione del giudice, sulle allegazioni fattuali addotte da altre parti del processo<sup>36</sup>. A ciò corrisponde il potere-dovere del giudice di sollecitare *ex officio* la sanatoria dei vizi formali, la formulazione di *petita* conferenti rispetto ai fatti allegati, il chiarimento di domande oscure, l'integrazione di allegazioni fattuali insufficienti, nonché tutti gli altri chiarimenti necessari all'accertamento e alla valutazione dei fatti<sup>37</sup>.

Ebbene, è senza dubbio questo robusto accertamento del fatto, garantito dalla struttura della prima istanza del processo tributario tedesco, innervato dei poteri inquisitori del giudice e dell'obbligo di collaborazione delle parti secondo declinazioni sconosciute al processo civile tedesco<sup>38</sup>, a

---

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> V. § 76, cpv. 1, 1<sup>a</sup> frase, FGO, secondo cui il giudice ricerca d'ufficio i fatti di causa – potere cui corrisponde il diritto delle parti di essere coinvolte (2<sup>a</sup> frase), in rispetto del principio del contraddittorio – e non è vincolato alle allegazioni fattuali e alle deduzioni istruttorie delle parti (5<sup>a</sup> frase).

<sup>35</sup> In questo senso v. § 90 *Abgabenordnung* (AO), intitolato «*Mitwirkungspflichten der Beteiligten*». L'AO è una sorta di «*Mantelgesetz*» – così P. MORONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, cit., p. 73 – ossia una legge-ombrello che sostituisce la c.d. parte generale del diritto tributario, applicabile a tutte le imposte di competenza federale amministrate dagli Uffici finanziari e regionali.

<sup>36</sup> Così § 76, cpv. 1, 3<sup>a</sup> frase, FGO.

<sup>37</sup> Ancora § 76, cpv. 1, 3<sup>a</sup> frase, FGO.

<sup>38</sup> Lo mette in luce, con nitore, M. DE CRISTOFARO, *La legge tedesca sul processo tributario e la giurisdizione in materia civile*, in *La legge tedesca del processo tributario*, cit., p. 51 ss., prec. pp. 63-65. Sui diversi principi che informano il processo civile tedesco – principio dispositivo processuale (*Verhandlungsgrundsatz*) e quello, conseguente, di allegazione e deduzione di parte (*Verhandlungsgrundsatz*) – pur anche qui riconoscendosi in capo alle parti un obbligo di verità, completezza e chiarimento (*Wahrheits- und Vollständigkeitspflicht* e *Erklärungspflicht*) di cui al § 138 *Zivilprozessordnung* (ZPO), eventualmente sollecitato dal potere-dovere del giudice di

fondare la sua articolazione in un due soli gradi di giudizio, di cui uno, il primo, di merito, e il secondo, meramente eventuale, di legittimità.

Tale constatazione dà occasione ad una suggestione comparatistica a latere: l'opzione del processo tributario tedesco per una sola istanza di merito ricorda, infatti, pur nelle patenti differenze, quella, di sistema, degli ordinamenti anglo-sassoni, ed in particolare inglese. Cosa nota è, infatti, come in questi ordinamenti e, *in primis*, in quello disegnato dalle *Civil Procedure Rules* inglesi, si abbracci nella giustizia civile il principio di tendenziale definitività, nel senso di incontrovertibilità, della sentenza di primo grado<sup>39</sup>; principio che deriva dalla centralità riconosciuta, nell'*iter* processuale, al giudizio di prime cure in ragione della sua struttura<sup>40</sup>, oltre che dei suoi tempi e costi<sup>41</sup>. Quale giudizio che ruota attorno al dibattimento avanti al giudice, costellato di puntuali assunzioni di prove orali e produzioni di documenti (*civil trial*), esso è inteso quale vera (e unica) sede di trattazione effettiva della causa, non riproducibile e/o sostituibile in un grado successivo e/o superiore, di per sé privo di assunzione istruttoria e contatto diretti del giudice con le prove<sup>42</sup>. Di qui, l'idea della «minima interferenza della giurisdizione d'appello» sull'esito del giudizio di prime cure, e quindi di un accesso limitato al c.d. *appeal*<sup>43</sup>.

Ma si torni al processo tributario tedesco e alla seconda, significativa ragione del suo impersiarsi su un giudizio di merito tendenzialmente unico.

La scelta del legislatore per quella che di regola si presenta quale «*Ein-stufigkeit*» – un processo in unica istanza – si giustifica per la figura di giudice che compone i *Finanzgerichte* tedeschi: un giudice di professione (cui

---

direzione materiale del processo (*materielle Prozessleitung*) di cui al § 139, cpv. 1, ZPO, v., *si vis*, S. DALLA BONTÀ, *L'introduzione della causa tra sostanziazione e individuazione. Premesse teorico-ricostruttive*, Napoli, 2018, prec. p. 278 ss.

<sup>39</sup> Così A. ZUCKERMAN, *Zuckerman on Civil Procedure. Principles of Practice*, 4<sup>th</sup> ed., 2021, p. 25.3, che sottolinea come il principio della definitività porti con sé quello della certezza giuridica: l'esigenza di chiarificazione ed evoluzione del diritto depongono a favore di una limitazione delle possibilità d'appello della sentenza, dal momento che un eccesso di decisioni su una determinata questione di diritto non può che portare ad una (maggiore) incertezza giuridica (così *Court of Appeal-Civil Division*, 15 novembre 2001, caso *Cordle v. Cordle*, in *WLR*, 2001, vol. 1, p. 1441, punti 27-32); nonché N. ANDREWS, *op. cit.*, p. 15.06.

<sup>40</sup> V. A. ZUCKERMAN, *Zuckerman on Civil Procedure*, cit., p. 25.6-7.

<sup>41</sup> N. ANDREWS, *op. cit.*, p. 15.06.

<sup>42</sup> Ancora *ibidem*, p. 15.35.

<sup>43</sup> *Ibidem*. Per una più ampia indagine sulle caratteristiche dell'appello nell'ordinamento inglese, si consenta rinvio a S. DALLA BONTÀ, *Contributo allo studio del filtro in appello*, Napoli, 2015, consultabile in accesso aperto a <http://iris.unitn.it>, p. 17 ss.

possono aggiungersi giudici onorari)<sup>44</sup>, cui sono assicurate indipendenza e terzietà, come sancisce il § 1 della *Finanzgerichtsordnung* (FGO)<sup>45</sup>.

Si tratta di un giudice che giunge ad esercitare la funzione giurisdizionale a vita e garantita dall'inamovibilità, dietro uno specifico ed articolato *iter* formativo-professionale di accesso alla magistratura tributaria; *iter* che si snoda in due fasi – la prima volta al conseguimento dell'esercizio della professione forense; la seconda diretta all'accesso alla carriera di giudice<sup>46</sup> – che assicura un'alta qualificazione dei componenti dei *Finanzgerichte*<sup>47</sup>.

Indipendenza e terzietà dei giudici tributari, già assicurate dalla loro competenza, sono inoltre garantite dalla separazione dalle autorità amministrative, nonché dal poter contare su un autonomo apparato burocratico di ausilio<sup>48</sup>.

### **5. L'accesso al Bundesfinanzhof: il meccanismo della Zulassungsrevision. Un robusto filtro in rito dei ricorsi da decidere nel merito**

Se stupore può destare, ad un primo sguardo, la previsione nell'ordinamento tedesco di un solo grado di giudizio tributario di merito – meraviglia che viene però ridimensionata allorché si allarghi l'orizzonte alla costruzione del sistema-giustizia tributaria d'Oltralpe e alla sua dimensione ordinamentale – non lascia invece sorpresi il modo in cui è disciplinato l'accesso al *Bundesfinanzhof*, ossia al giudizio di legittimità (*Revision*) che a questo compete ove venga impugnata la decisione del *Finanzgericht*.

In linea con l'approccio abbracciato dall'ordinamento tedesco con riguardo all'accesso all'organo di vertice della giustizia civile, il *Bundesge-*

---

<sup>44</sup> Se il § 14 ZPO stabilisce la regola per cui i giudici tributari sono nominati a vita, esso prevede poi la possibilità di giudici onorari («*ehrenamtliche Richter*»), per la cui disciplina v. §§ 16-30 FGO.

<sup>45</sup> Se l'art. 97 GG stabilisce, a livello costituzionale, che i giudici sono indipendenti e soggiacciono soltanto alla legge, il § 1 FGO, riferendosi specificamente alla giurisdizione tributaria, prevede che questa è esercitata da speciali giudici amministrativi, indipendenti («*unabhängig*») e separati dagli apparati amministrativi.

<sup>46</sup> V. con riguardo alla formazione del giudice tributario P. MORONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, cit., p. 77 e ivi anche nt. 22.

<sup>47</sup> La Parte I Sezioni I e II del FGO disciplina puntualmente la composizione di ogni collegio giudicante: v. §§ 1-15.

<sup>48</sup> Così il citato § 1 FGO.

*richtshof* (BGH)<sup>49</sup>, anche il *Bundesfinanzhof* (BFH) viene concepito in essenza, non quale giudice «sentinella della legge»<sup>50</sup>, bensì come «giudice di indirizzo» o, come con altra terminologia si suol dire, «giudice del precedente»<sup>51</sup>. Ne consegue un accesso limitato all'organo di vertice della giustizia tributaria, chiamato peraltro, come anticipato, a decidere soltanto di vizi di legittimità della sentenza impugnata inerenti alla violazione del diritto federale (cfr. §§ 118 e 119 FGO).

In particolare, l'accesso al BFH ruota intorno ad un c.d. meccanismo di ammissione al giudizio di legittimità (c.d. *Zulassungsrevision*) che si fonda su un filtro selettivo (in rito) dei ricorsi ammessi alla decisione (nel merito), ancorato alla valutazione circa la sussistenza di cc.dd. speciali – rispetto a quelle tradizionali – condizioni di ammissibilità alla *Revision* (*besondere Zulässigkeitsbeschränkungen*). Più precisamente, la *Revision* del BFH è soggetta, in via generalizzata, all'autorizzazione in rito (*Zulassung*), da parte del giudice che ha emesso la sentenza impugnata (*i.e.* il giudice di prima istanza: il *Finanzgericht*), alla decisione nel merito del ricorso<sup>52</sup>. Ove tale autorizzazione venga concessa, questa vincola il BFH; in caso invece sia rifiutata, al ricorrente spetta la possibilità di reclamo presso il BFH contro la non-autorizzazione (c.d. *Nichtzulassungsbeschwerde*: § 116 FGO)<sup>53</sup>.

Ebbene, il giudice *a quo*, al momento dell'emissione della decisione, e il BFH, in caso di *Nichtzulassungsbeschwerde*, valutano (in rito) l'ammissibilità della *Revision* alla decisione (nel merito) sulla base di uno dei seguenti quattro requisiti, elencati al § 115, cpv. 2, nn. 1-3 FGO:

---

<sup>49</sup> A riguardo, v., *si vis*, S. DALLA BONTÀ, *Limiti e filtri nei mezzi di impugnazione. II. Sull'accesso all'organo di vertice della giustizia civile*, in *Giusto proc. civ.*, 2017, p. 447 ss., prec. p. 462 ss.

<sup>50</sup> Così, per tutti, nella sua oramai classica ricostruzione della nascita della Corte di cassazione moderna, P. CALAMANDREI, *La Cassazione civile. I. Storia e legislazioni*, Milano-Torino-Roma, 1920, p. 453 ss. in merito al Tribunale di cassazione francese quale fu nella sua versione originaria.

<sup>51</sup> In questo senso, efficacemente, M. TARUFFO, *L'incerta trasformazione della Corte di cassazione italiana*, in *Problemi e prospettive delle corti supreme*, cit., p. 129 ss., a sviluppo di ID., *Una riforma della Cassazione civile?*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006, p. 755 ss. e ID., *Il vertice ambiguo. Saggi sulla cassazione civile*, Bologna, 1991, *passim*.

<sup>52</sup> In questo senso l'accesso al BFH è in linea, pur con le differenze che si evidenzieranno nel testo, con quello al BGH nella giustizia civile (cfr. § 543 ZPO), dove vige, dopo la riforma della ZPO del 2001, un sistema di c.d. *allgemeine Zulassungsrevision*: a riguardo si permetta rinvio a S. DALLA BONTÀ, *Limiti e filtri nei mezzi di impugnazione. II*, cit., p. 465 ss.

<sup>53</sup> Il meccanismo richiama quello previsto al § 544 ZPO nella *Zulassungsrevision* in seno alla giurisdizione civile: così M. DE CRISTOFARO, *La legge tedesca sul processo tributario e la giurisdizione in materia civile*, cit., p. 69.

- la causa è di fondamentale rilievo («*die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat*»: § 115, cpv. 2, n. 1, FGO): si parla in questo caso di *Grundsatzrevision*<sup>54</sup>;
- la decisione del BFH è necessaria ai fini della formazione/dello sviluppo del diritto («*die Fortbildung des Rechts*»: § 115, cpv. 2, n. 2, prima alternativa, FGO): trattasi della c.d. *Rechtsfortbildungsrevision*<sup>55</sup>;
- la decisione del BFH è necessaria a garanzia dell'uniformità della giurisprudenza («*die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung*»: § 115, cpv. 2, n. 2, seconda alternativa, FGO): è la c.d. *Rechtsprechung-Vereinheitlichungsrevision*<sup>56</sup>;
- si fa valere un vizio del procedimento su cui la decisione può fondarsi («*ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann*»: (§ 115, cpv. II, n. 3, FGO): si parla in questo caso di *Verfahrensrevision*<sup>57</sup>.

Si intende come, filtrato secondo tali criteri, l'accesso all'organo di vertice della giustizia tributaria risponda innanzitutto ad un interesse pubblico, e non invece a quello (del caso singolo) ad una decisione giusta, cioè alla correzione delle singole sentenze impugnate<sup>58</sup>. L'interesse delle parti ad ottenere una decisione concretamente giusta, infatti, troverebbe soddisfazione soltanto nella misura in cui esso coincida con l'interesse generale a perseguire gli obiettivi indicati quali condizioni di speciale ammissibilità della *Revision*, e cioè allorché l'interesse delle parti diventi 'veicolo' di quello pubblico<sup>59</sup>.

Queste condizioni rendono evidente la scelta dell'ordinamento tedesco

---

<sup>54</sup> Così R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, in *StuW*, 2003, p. 193, prec. p. 195; R. RÜSKEN, S. BLESCHICK, *Revisionszulassung und Revision – Eine Handreichung zu deren Begründung*, in *DStR*, 2015, *Beiheter zu Heft 14-15/2015*, p. 45 ss.

<sup>55</sup> R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 195.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</sup> Ugualmente, con riguardo all'accesso al BGH e alla *ratio* sottesa alla previsione dell'*allgemeine Zulassungsrevision* nella ZPO, v. la relazione illustrativa al *Regierungsentwurf BT Drs. 14/4722* del 24 novembre 2001, 104, che esplicitamente dice che l'ammissione alla *Revision* debba rispondere all'«*Interess der Allgemeinheit*», e non tanto all'«*Individualrechtsschutz*».

<sup>59</sup> Per tale conclusione in merito alla funzione della *Revision* davanti al BGH v. S. DALLA BONTÀ, *Limiti e filtri nei mezzi di impugnazione. II*, cit., p. 464; con riguardo alla *Revision* davanti al BFH, v. R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 196, che sottolinea come il criterio selettivo di cui al § 115, cpv. 2, n. 1 FGO non rappresenti altro che *genus* rispetto alle *species* dei criteri selettivi indicate al § 115, cpv. 2, n. 2 FGP, che costituiscono, infatti, rispetto al primo, soltanto «*Spezialfälle*».

per un organo di vertice della giustizia civile con ruolo di c.d. indirizzo o, altrimenti detto, di giurisdizione normativa o di fissazione del precedente: un organo, cioè, che sia ammesso a o accetti di decidere nel merito soltanto ricorsi su cause che presentino questioni decisive, bisognose di chiarimento nell'interesse generale («*rilievo fondamentale della causa*») <sup>60</sup>, o la cui decisione possa fornire linee guida nell'interpretare la legge o nel colmarne le lacune («*necessità della decisione per lo sviluppo del diritto*») <sup>61</sup>, o nel dirimere contrasti giurisprudenziali («*necessità della decisione del BFH a garanzia dell'uniformità applicativa del diritto*») <sup>62</sup>. Un filtro robusto, quindi, che esplicitamente seleziona, in rito, i ricorsi da decidere, nel merito, nell'interesse generale all'unificazione (e creazione) del diritto e che riduce così considerevolmente il contenzioso innanzi al BFH.

Nonostante emerga con chiarezza dalla lettera della legge il disegno di un organo di vertice della giustizia civile che funga da c.d. indirizzo, spinte tuttavia affiorano – come già per la *Revision* davanti al BGH – in favore di un'apertura d'accesso al BFH anche laddove la sentenza si presenti ('semplicemente') affetta da un grave errore di diritto sostanziale (*Rechtsanwendungsfehler*): secondo alcuni, infatti, la sua sola presenza dovrebbe ritenersi integrare quel rilievo fondamentale della causa o quella necessità di garantire l'uniformità applicativa del diritto indicati quali condizioni di selezione del ricorso <sup>63</sup>. Evidente, in questa sollecitazione, è la speranza di aprire le porte della *Revision* ad un giudizio sulla giustizia del caso concreto, tanto più a fronte dell'assenza, nella giustizia tributaria, di una seconda istanza di merito.

Come già il BGH <sup>64</sup>, però, il BFH ha respinto tali sollecitazioni, negando che la pur chiara ingiustizia della sentenza possa per sé sola fondare l'autorizzazione alla *Revision* <sup>65</sup>. Questo, infatti, non solo contrasterebbe

---

<sup>60</sup> Per un'indagine della giurisprudenza del BFH con riguardo a questo criterio selettivo di ammissibilità del ricorso v., ancora, R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 196.

<sup>61</sup> *Ibidem*.

<sup>62</sup> *Ibidem*, pp. 197-199.

<sup>63</sup> In questo senso H.-F. LANGE, *Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen eines schwerwiegenden Rechtsfehlers*, in *DStZ*, 2002, p. 782 ss., prec. p. 784 s.; sulla giurisprudenza del BFH incline a questa interpretazione v. R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 197.

<sup>64</sup> V. in tal senso, per tutte, BGH, ord., 27 marzo 2003 – V ZR 291/02, in *NJW*, 2003, p. 1943 ss.

<sup>65</sup> Così BFH, ord., 15 maggio 2002 – VB 74/01, in *NJW*, 2002, p. 1279; Id., ord., 25 novembre 2002 – I B 2/02, *ivi*, 2003, p. 488, prec. p. 489.

con la lettera della legge, che non differenzia nel § 115 ZPO, cpv. 2, FGO tra (gravità di) errori di diritto sostanziale, ma comporterebbe la difficoltà di distinguere tra errore aperto e non, tanto più che non si capirebbe come una sentenza apertamente ingiusta potrebbe minare l'unità della giurisprudenza più di una sentenza 'semplicemente' ingiusta.

Di qui, l'affermazione dell'orientamento del BFH, in linea con la posizione abbracciata dal BGH<sup>66</sup>, che ritiene ammissibile alla decisione nel merito il ricorso in Revisione che denunci un errore di diritto del giudice di prima istanza (solo) a patto che l'errore sia tale da minare l'interesse generale alla fiducia nella giurisprudenza, in quanto derivante da un'applicazione del tutto arbitraria del diritto, insostenibile sotto qualsiasi punto di vista e derivante da un ragionamento inconferente<sup>67</sup>. Nel dar concretezza a tali (ancor vaghe) affermazioni, si impone la concretizzazione avanzatane dal BGH nell'ambito della *Revision* processual-civilistica: l'errore di diritto sostanziale del giudice di merito che affligge la sentenza impugnata, per ritenersi tale da minare la fiducia nella giurisprudenza e quindi aprire le porte del giudice di vertice, dovrebbe rischiare di determinare un contrasto giurisprudenziale, ovvero la reiterazione dell'errore da parte dello stesso giudice (*Wiederholungsgefahr*) o l'emulazione da parte di altri (*Nachahmungsgefahr*) – cosa che si avrebbe, ad es., allorché la motivazione di una sentenza affetta da errore di diritto sostanziale si possa generalizzare o possa aversi nel futuro un numero reiterato di casi in cui quella motivazione potrebbe trasporsi<sup>68</sup>.

### 5.1. *La c.d. Verfahrensrevision e i cc.dd. absolute Revisionsgründe*

Ciò detto, discorso a parte merita il motivo di ammissione alla Revisione che subordina l'accesso al BFH al fatto che il ricorso faccia valere un *error*

---

<sup>66</sup> Così, tra le altre, BGH, ord., 9 dicembre 2002 – VII ZR 101/02, in *NJW*, 2003, p. 831; Id., ord., 14 ottobre 2008 – VI ZB 23/08, *ivi*, 2009, p. 855.

<sup>67</sup> V. *ex multis*, BFH, ord., 15 novembre 2001 – VII B 40/01, in *BFH/NV*, 2002, p. 373; Id., ord., 14 febbraio 2002 – VII B 141/01, *ivi*, 2002, p. 798, prec. p. 799; Id., ord., 16 dicembre 2002 – VI B 94/02, *ivi*, 2003, p. 631, prec. p. 632.

<sup>68</sup> Così, per tutte, BGH, 1° ottobre 2002 – XI ZR 71/02, in *ZZP*, 2003, p. 223, con nota adesiva di JACOBY, che nei casi di cui nel testo discorre di rilievo sintomatico (*syntomatische Bedeutung*) dell'errore di diritto sostanziale. A questa ipotesi vengono ricondotti i casi in cui la motivazione della sentenza impugnata in Revisione presenti quale premessa maggiore del sillogismo giudiziale un significativo fraintendimento della giurisprudenza di legittimità: v. BGH, ord., 08.09.2004 – V ZR 260/03, in *NJW*, 2005, p. 154.

*in procedendo* su cui la decisione impugnata può fondarsi.

Tale motivo di selezione del ricorso non è previsto *ex iure* positivo dal § 543, cpv. 2, ZPO per l'accesso al BGH nel contenzioso civile, ancorché la relazione illustrativa alla riforma del processo civile del 2001 esplicitamente menzionasse l'accesso alla Revisione dell'impugnazione di sentenze civili affette da *errores in procedendo* che comportino la lesione di diritti processuali fondamentali<sup>69</sup>.

Al contrario, il § 115, cpv. 2, n. 3, FGO espressamente stabilisce che la Revisione è da ritenersi ammissibile se il ricorrente lamenti un *error in procedendo* e adduca argomenti che facciano supporre che la decisione impugnata si fondi su quell'errore; in altri termini, allorché l'*error in procedendo* risulti causale rispetto alla decisione assunta dal *Finanzgericht*<sup>70</sup>. Ne segue che il ricorrente è onerato non soltanto di affermare che la sentenza impugnata è affetta da un vizio procedurale, ma anche di argomentare sulla causalità del vizio rispetto alla decisione<sup>71</sup>.

Tale onere è in concreto particolarmente stringente allorché il ricorrente, che si sia visto rifiutare l'autorizzazione ad accedere al BFH dal *Finanzgericht a quo*, decida di proporre *Nichtzulassungsbeschwerde* davanti allo stesso BFH, per vedere riformato quel rifiuto e poter accedere alla Revisione. Il § 116, cpv. 3, 3<sup>a</sup> frase, FGO, infatti, richiede al ricorrente di allegare (*darlegen*), nei motivi del *Nichtzulassungsbeschwerde*, i presupposti per l'ammissione alla Revisione di cui al § 115, cpv. 2, FGO<sup>72</sup>. A riguardo la giurisprudenza del BFH si è mostrata piuttosto rigorosa, chiedendo un'allegazione sostanziata (*substantiierte Darlegung*)<sup>73</sup>, spesso tradottasi in un onere oltremodo gravoso per il ricorrente, con poca prevedibilità dell'esito del ricorso. Essa si è così rivelata spesso pietra di inciampo nell'esercizio del

---

<sup>69</sup> V. il citato *BT-Drs. 14/4722*, cit., p. 104.

<sup>70</sup> In questo senso il § 115, cpv. 2, n. 3 FGO richiede una «*Kausalitätsprüfung*» da parte del giudice ai fini dell'ammissione della Revisione alla decisione nel merito.

<sup>71</sup> Così R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 199.

<sup>72</sup> *Ibidem*, pp. 202-203; nonché E. RATSCHOW, *Die Nichtzulassungsbeschwerde als Stolperdraht der Rechtssuchenden?*, in *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, a cura di K.-D. Drüen, J. Hey, R. Mellinghoff, vol. II, Köln, 2018, p. 1889 ss., prec. pp. 1903-1904, che pur riconoscendo nel tempo segni di allentamento di tale rigidità applicativa, non vede ancora un chiaro cambiamento di cultura in questo senso nel BFH: di qui l'auspicio dell'abrogazione del § 116, cpv. 3, 3<sup>a</sup> frase, FGO.

<sup>73</sup> V. BFH, ord., 23 ottobre 2001 – XI B 64-67/01, in *BFH/NV*, 2002, p. 371; per l'«allegazione sostanziata» v. BFH, ord., v. 25 giugno 2002 – X B 199/01, in *BFH/NV*, 2002, p. 1332, prec. p. 1333.

diritto d'accesso alla Revisione<sup>74</sup>, ancorché il BFH in seduta plenaria abbia tentato di applicare con più equilibrio il combinato disposto dei §§ 115 e 116 FGO<sup>75</sup>. In questa direzione il *Großer Senat* si è espresso sostenendo che «l'inasprimento dei requisiti allegatori [per l'ammissione alla Revisione] sarebbe contrario all'art. 19, cpv. 4 GG<sup>76</sup>, così come al principio dello Stato di diritto (art. 20, cpv. 3 GG). Dal principio costituzionale della tutela effettiva si ricava infatti il dovere dei giudici di non esasperare i requisiti di allegazione da cui dipende la tutela giurisdizionale. Ove l'ordinamento preveda mezzi di impugnazione, l'art. 19, cpv. 4, GG impone un'interpretazione e applicazione delle norme processuali che non rendano irragionevolmente gravoso e senza alcuna giustificazione di merito l'accesso ai rimedi impugnatori. Alla luce del principio dello Stato di diritto al giudice è vietato limitare irragionevolmente il diritto alla tutela giurisdizionale del diritto sostanziale attraverso un uso eccessivamente rigoroso delle preclusioni processuali. *In dubio* deve prevalere l'interpretazione della legge che apre al cittadino l'accesso al giudice»<sup>77</sup>.

Ciò è valso quanto meno laddove il ricorrente facesse valere uno dei cc.dd. *absolute Revisionsgründe*, quale è il vizio procedurale della violazione del principio del contraddittorio<sup>78</sup>.

Si deve evidenziare, infatti, come tra i vizi procedurali denunciabili avanti al BFH si distinguano i cc.dd. *absolute Revisionsgründe*, ovvero quegli *errores in procedendo*, tassativamente indicati al § 119 FGO, che costituiscono violazioni di garanzie processuali fondamentali previste dalla legge federale (es. la violazione del principio del contraddittorio: § 119, n.

---

<sup>74</sup> Così R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 203, che parla di «*Stolperdraht-Recht*»; ID., in *StuW*, 2001, p. 3, prec. p. 11; nonché P. THEBRATH, *Die Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO und ihre Darlegung im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde*, Berlin, 2015, p. 440 ss., che parla con riguardo all'ammissione alla Revisione, anche mediante *Nichtzulassungsbeschwerde*, di «*Lotterie', Poker' und Roulette'*» dalle conseguenze non irrilevanti in punto di costi processuali.

<sup>75</sup> Così R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 203.

<sup>76</sup> L'art. 19, cpv. 4, GG sancisce la generale garanzia di una tutela giurisdizionale contro qualsiasi atto dell'autorità pubblica lesivo dei diritti fondamentali.

<sup>77</sup> Si traduce BFH, ord., 3 settembre 2001 – GrS 3/98, in *BStBt.* II, 2001, p. 802, prec. p. 808, che richiama in questo passaggio varie sentenze del *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) a riguardo: v. BVerfG, ord., 2 dicembre 1987 – 1 BvR 1291185, in *BVerfGE* 77, p. 275, prec. p. 284; ID., ord., 23 giugno 2000 – 1 BvR 830/00, in *NVwZ*, 2000, p.1163; ID., ord., 8 ottobre 1991 – 1 BvR 1324/90, in *BVerfGE* 84, p. 366, prec. p. 369 s.; ID., 5 febbraio 1963 – 2 BvR 21/60, *ivi* 15, p. 275, p. 281 s.; ID., ord., 31 luglio 2001 – 1 BvR 1061/00, in *DVBl.*, 2001, p. 1747.

<sup>78</sup> Così, sempre, BFH, ord., 3 settembre 2001 cit.

3, FGO). Ove si verifichi uno di tali vizi, la sentenza impugnata deve ritenersi *tout court* assunta in violazione del diritto federale. In tali casi, infatti, si deve ritenere che sia il legislatore stesso a presumere la causalità del vizio rispetto alla decisione finale<sup>79</sup>.

In questo senso il BFH diventa garante del controllo sulla procedura e del diritto fondamentale della tutela giurisdizionale di cui all'art. 103, cpv. 1, GG; con la conseguenza che esso potrebbe dichiarare inammissibile la *Revision* solo allorché l'accertamento del fatto, su cui il ricorrente non sia stato sentito in prime cure, si mostri, agli occhi del BFH, irrilevante ai fini della decisione<sup>80</sup>.

### 6. *La primaria vocazione di indirizzo della giurisprudenza del Bundesfinanzhof: tra apprezzamenti e critiche*

Quanto sinora restituito dà ragione di ciò che si denunciava in esordio, in particolare in merito alla primaria vocazione di indirizzo che il legislatore d'Oltralpe ha inteso attribuire al *Bundesfinanzhof*, nella convinzione che solo ove ridotto sia il contenzioso di cui questo è investito, la funzione nomofilattica e *lato sensu* nomopeiutica dell'organo di vertice della giustizia tributaria possano essere garantite.

Si deve però constatare come concezione, e soprattutto concretizzazione, di tali funzioni del BFH siano state sottoposte ad aperta critica dalla dottrina tedesca, che pur adusa ad un organo di vertice della giustizia (si pensi a quello della giurisdizione civile) ad accesso limitato da un filtro realmente selettivo (in rito) delle cause da decidersi (nel merito), ha ritenuto troppo stringente quello in ingresso del BFH, anche in ragione della mancanza, nel sistema della giustizia tributaria, di un c.d. doppio grado di giurisdizione. Di qui, gli auspici, da più parti avanzati, di un ripensamento della disciplina vigente, o almeno della sua applicazione tale da consentire la realizzazione di una tutela giurisdizionale tributaria che si spieghi davvero su due gradi di giudizio<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Cfr. R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 199.

<sup>80</sup> *Ibidem*.

<sup>81</sup> Così P. THEBRATH, *Die Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO und ihre Darlegung im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde*, cit., p. 357 ss., che auspica il conseguimento di un «effektiver zweinstanzlicher Finanzrechtsschutz»; nonché E. RATSCHOW, *Die Nichtzulassungsbeschwerde als Stolperdraht der Rechtssuchenden*, cit., p. 1889 ss.

Di qui, da un lato, la proposta di introdurre un motivo di autorizzazione ed ammissione alla Revisione che si muova sul piano sostanziale (c.d. *materiell-akzessorischer Zulassungsgrund*)<sup>82</sup>, che consenta cioè l'accesso al BFH alla presenza, ad esempio, di «seri e gravi dubbi sulla giustezza della decisione di prima istanza»<sup>83</sup>. Un tale motivo offrirebbe, infatti, all'organo di vertice della giustizia tributaria la possibilità di occuparsi delle questioni controverse di diritto sostanziale tributario, invece che di complesse elucubrazioni sulla sussistenza di motivi di ammissione della Revisione, e giungere così ad elaborare una giurisprudenza sulla base di un più ampio materiale casuistico<sup>84</sup>.

Dall'altro, a disciplina vigente invariata, si è incoraggiato il BFH ad interpretare i motivi di autorizzazione e accettazione della Revisione (§ 115, cpv. 2, nn. 1 e 2, FGO) in modo conforme alla Legge fondamentale – e quindi maggiormente attento al bisogno di tutela nel caso singolo, e cioè alla correttezza della decisione impugnata – attraverso una lettura meno restrittiva dei cc.dd. *Zulassungsgründe* ed un allentamento del livello di dettaglio allegatorio richiesto nel ricorso in sede di *Nichtzulassungsbeschwerde* ai sensi del § 116 FGO<sup>85</sup>. In particolare, le sollecitazioni dottrinali si sono mosse a favore di un'estensione delle ipotesi di «qualificato errore di diritto sostanziale» idonee ad aprire all'ammissione della *Revision*; estensione che si auspica, però, non sia frutto di decisioni estemporanee di singoli giudici o sezioni del BFH, bensì risultato di un confronto tra tutti i giudici del BFH in occasione delle loro riunioni interne (*Richterversammlung*), sì da formare orientamenti condivisi<sup>86</sup>. In questa stessa direzione si muove l'esortazione a includere tra i casi di *Zulassungsgründe* per «fondamentale significato [della questione] ai fini dello sviluppo del diritto» anche ipotesi in cui la questione attorno alla quale ruota il caso inerisce

---

<sup>82</sup> È questa la proposta di R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 204 e ivi nt. 119; ripresa da P. THEBRATH, *Die Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO und ihre Darlegung im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde*, cit., p. 613 ss.

<sup>83</sup> In questi termini si era espresso il gruppo di lavoro sulla riforma del diritto alla Revisione nella giurisdizione tributaria: v. H. SCHAUMBURG, *Reform des finanzgerichtlichen Revisionsrechts*, in *StuW*, 1999, p. 68.

<sup>84</sup> Con questi critici accenti R. SEER, *Rechtsmittel und Rechtsschutz nach der FGO-Reform*, cit., p. 204.

<sup>85</sup> Così, ancora, P. THEBRATH, *Die Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO und ihre Darlegung im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde*, cit., p. 423 ss.

<sup>86</sup> In questo senso E. RATSCHOW, *Die Nichtzulassungsbeschwerde als Stolperdraht der Rechtsuchenden*, cit., pp. 1898-9, 1902.

all'applicazione di generali massime di esperienza. La loro corretta applicazione da parte del giudice di merito, tanto più in un processo quale quello tributario ad elevato impiego di inferenze logico-presuntive, riveste infatti un interesse generale<sup>87</sup>.

Chiaro l'intento di queste proposte di rafforzare, nel sistema di impugnazioni del processo tributario, la tutela del diritto del singolo rispetto all'interesse generale, nella speranza di aumentare il ridotto numero di accoglimenti di *Nichtzulassungsbeschwerden* rispetto a quelli rigettati<sup>88</sup>.

È dato tuttavia riscontrare come, allo stato, nessuna di queste sollecitazioni sia stata raccolta dal legislatore, che ha mantenuto l'assetto della giustizia tributaria sui due gradi di giudizio descritti e deciso di non novellare i motivi di ammissione ed accettazione della *Revision* innanzi al BFG, la cui interpretazione ed applicazione sono peraltro continuate nella pratica sul solco della tradizione, ossia a maglie strette e rigorose<sup>89</sup>. Con la conseguenza che l'invito dottrinale al BFH è stato quello di dare quanto meno pubblicazione alle decisioni di accoglimento del *Nichtzulassungsbeschwerde*, sì da consentire agli operatori pratici di comprendere per quali motivi il BFH si è determinato per l'ammissione dell'istanza di *Revision*<sup>90</sup>; nonché

---

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 1900 ss., che porta ad esempio della rilevanza dell'applicazione corretta delle generali massime di esperienza il caso deciso da BFH, 9 maggio 2017 – XI R 1/16, in *BFHE*, 259, p. 36 Rz. 19, in cui il BFH è giunto a decidere la questione dell'applicazione di una generale massima di esperienza svolta dal *Finanzgericht* di prime cure – tradizionalmente considerata questione di fatto e non di diritto – solo perché il caso era stato ammesso alla *Revision* per altro motivo di ammissione. In virtù della regola per cui, una volta ammesso il caso alla *Revision*, il BFH può svolgere una *Vollrevision*, ossia una valutazione a tutto tondo del caso, e quindi verificare se sussistano violazioni del diritto sostanziale revisionabile (*revisibles Recht*) e porvi rimedio, il BFH aveva potuto affrontare e risolvere la questione relativa all'applicazione (erronea) da parte del giudice di merito della massima di esperienza.

<sup>88</sup> Il resoconto dell'anno 2023 indica che la percentuale di *Nichtzulassungsbeschwerde* che ha avuto successo rispetto al numero presentato è del 15%, un punto percentuale in più rispetto al 14% del 2022; una volta ottenuta l'ammissione alle *Revision*, i ricorsi raggiungono una percentuale di successo del 44% (45% nel 2022): v. BFH 2023 *Jahresbericht*, reperibile al sito [https://www.bundesfinanzhof.de/fileadmin/media/pdf/jahresberichte/BFH\\_Jahresbericht\\_2023.pdf](https://www.bundesfinanzhof.de/fileadmin/media/pdf/jahresberichte/BFH_Jahresbericht_2023.pdf), p. 20.

<sup>89</sup> Lo denuncia E. RATSCHOW, *Die Nichtzulassungsbeschwerde als Stolperdraht der Rechtssuchenden?*, cit., p. 1889 ss.

<sup>90</sup> *Ibidem*, pp. 1894-1895, che stigmatizza la prassi di non motivare né pubblicare i provvedimenti di accoglimento del *Nichtzulassungsbeschwerde*, e così di ammissione alla *Revision*, con l'inconveniente di impedire la creazione di una costellazione di errori di diritto che consentono di accedere al BFH, di alimentare il dubbio di arbitrarietà della decisione del BFH (tanto più che il giudice relatore sul *Nichtzulassungsbeschwerde* lo è anche con riguardo al giudizio di *Revision* ove questa venga ammessa), e di imporre all'istante, che non conosce il motivo per cui la *Revisio-*

di motivare le decisioni di rigetto all'ammissione in modo non troppo succinto<sup>91</sup>.

Le ragioni della persistenza del rigido orientamento del BFH si rinven-  
gono senza dubbio nella priorità attribuita al canone – e valore – della ce-  
lerità della definizione del contenzioso tributario, nonché al beneficio  
spiegato da una giurisprudenza di legittimità che non si disperda in una  
pluralità di pronunce<sup>92</sup>, ma che, in virtù dell'esiguo numero di Revisioni  
decise annualmente, sappia garantire l'uniformità di indirizzo della giuri-  
sprudenza, e di qui anche la sua 'vincolatività' *actoritate rationis*<sup>93</sup>. A ga-  
ranzia della tutela del diritto del singolo alla correttezza della decisione del  
caso concreto sono ritenuti sufficienti l'assetto ordinamentale e la costru-  
zione processuale della giustizia tributaria di primo grado.

### 6.1. *La dimensione europea ed euro-unitaria: spunti di riflessione sul- l'accesso all'organo di vertice della giustizia tributaria*

A voler allargare lo sguardo oltre i confini della giustizia tributaria tede-  
sca per abbracciare l'orizzonte sovranazionale, si deve d'altronde eviden-  
ziare come tanto a livello euro-unitario che europeo le indicazioni spinga-  
no per una restrizione nell'accesso all'organo di vertice della giustizia,  
quanto meno civile.

---

ne è stata ammessa, di affrontare il giudizio innanzi al BFH alla luce del principio dell'even-  
tualità, con evidenti costi aggiuntivi per il ricorrente, inutili sforzi da parte dell'avvocato e carico  
di lavoro inutile da parte del BFH. Questioni di trasparenza ed economia processuale depongono  
quindi a favore della pubblicazione (anche) dei provvedimenti di accoglimento.

<sup>91</sup> *Ibidem*, pp. 1893-1894, che evidenzia come solo una motivazione adeguata può evitare la  
sfiducia del cittadino nell'istituzione. Cfr. anche, la Corte costituzionale federale: BVerfG, 8  
ottobre 2015 – 1 BvR 3120/14, in *HFR*, 2016, p. 279, che ha sancito che ove la motivazione del  
provvedimento di rigetto dell'ammissione manchi, si incorre in una violazione del diritto costi-  
tuzionale di accesso all'istanza di Revisione allorché l'ammissione all'ultima istanza – ad una  
valutazione sommaria – avrebbe condotto all'ammissione.

<sup>92</sup> Ancora *Ibidem*, p. 1892, che, pur sottolineando le criticità dell'ultimo grado della giustizia  
tributaria tedesca, ammette che la decisione in Revisione del BFH non può mirare al perseguimento  
della correttezza di tutte le pronunce dei giudici di merito, dovendo questa essere garan-  
tita solo nei casi «*exemplarisch*».

<sup>93</sup> Sulla 'fonte' del vincolo – *ratione actoritate* o *actoritate rationis* – che le decisioni degli or-  
gani di vertice della giustizia possono spiegare, si consenta rinvio a S. DALLA BONTÀ, *Limiti e  
filtri nei mezzi di impugnazione. II*, cit., pp. 451-452. In merito alla tensione tra i diversi interessi  
in gioco allorché si costruisca un sistema di impugnazioni anche nell'ambito della giustizia tri-  
butaria v. P. THEBRATH, *Die Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO  
und ihre Darlegung im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde*, cit., p. 377 ss.

Lo sosteneva già la *Recommendation No. R (95) 5* del Comitato dei Ministri del Consiglio europeo del 7 febbraio 1995 dedicata a «*the introduction and improvement of the functioning of appeal systems and procedures in civil and commercial cases*».

Con riguardo a ruolo e funzione di quella che viene definita «*third court*» – l'organo di vertice della giustizia civile – la raccomandazione suggerisce, all'art. 7, che l'accesso a tale Corte debba avvenire soltanto nei casi meritevoli di essere da questa decisi, perché utili allo sviluppo del diritto, all'uniformazione della giurisprudenza o in quanto forieri di questioni di diritto a rilevanza pubblica generale, con eventuale previsione in capo all'impugnante dell'onere di indicare le ragioni per cui tali condizioni sussisterebbero nel caso concreto<sup>94</sup>.

Nella stessa direzione si muovono da ultimo le *European Rules of Civil Procedure* (ERCP), risultato di un imponente quanto fecondo lavoro dell'*European Law Institute* e dell'*Unidroit*, in uno sforzo di sintesi delle diverse tradizioni processuali europee teso ad offrire un modello di disciplina del processo civile che funga da sincretico termine di confronto per i singoli ordinamenti nazionali come per le istituzioni dell'Unione europea in interventi legislativi sulla giustizia civile<sup>95</sup>. Combinando armonicamente principi comuni alle variegate culture giuridiche europee, elementi salienti della disciplina processuale dell'Unione europea e risultati di indagini comparatistiche paneuropee, le ERCP raccolgono spinte che da tempo at-

---

<sup>94</sup>L'art. 7, lett. c), raccomandazione citata nel testo, espressamente prevede «*Appeals to the third court should be used in particular in cases which merit a third judicial review, for example cases which would develop the law or which would contribute to the uniform interpretation of the law. They might also be limited to appeals where the case concerns a point of law of general public importance. The appellant should be required to state his reasons why the case would contribute to such aims*».

<sup>95</sup>Trattasi delle *European Rules of Civil Procedure* adottate nel 2020 dall'*European Law Institute* e dall'*Unidroit*, sulla scia dei *Transnational Principles of Civil Procedure* e delle *Transnational Rules of Civil Procedure*, stese dall'*American Law Institute* e dall'*Unidroit* nel 2004. Consistono in una legge modello, risultato di un imponente quanto fecondo lavoro iniziato nel 2013 con il coinvolgimento di 40 soggetti, tra accademici e pratici provenienti da 25 giurisdizioni, oltre che di osservatori esterni della Commissione dell'Unione europea e della Conferenza dell'Aia. Per il testo di questa legge modello v. *ELI – Unidroit Model European Rules of Civil Procedure*, Oxford, 2021. Per un'introduzione ai fondamenti delle *Model European Rules of Civil Procedure*, con particolare riguardo a loro genesi, modalità di confezione ed aree di intervento, v. R. CAPONI, *Le regole modello europee ELI-Unidroit sullo sfondo della riforma italiana del processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2022, p. 717 ss.; R. STÜRNER, *The ELI/UNIDROIT Model European Rules of Civil Procedure. An Introduction to Their Basic Conceptions*, in *RablesZ*, 2022, p. 421 ss.

traversano in Europa (e non solo) le riflessioni sulla giustizia civile e su una sua rivisitazione a fronte dell'emergente complessità e massificazione della conflittualità.

Ebbene, in queste, la *rule* 172(1) prevede che l'accesso all'organo di vertice della giustizia civile si abbia «*if such an appeal is necessary to (a) correct a violation of a fundamental right, (b) secure uniformity in the law, (c) decide a fundamental question which is not limited to the case at issue, or (d) develop the law*». Requisiti, questi, la cui sussistenza deve essere vagliata d'ufficio dalla Corte stessa.

Nel prendere atto dell'esistenza nel panorama europeo di diversi approcci all'accesso all'ultima istanza, le ERCP approdano quindi ad una soluzione di compromesso, la cui *ratio* si rinviene nella preferenza per un ricorso alla Corte suprema ammesso per il perseguimento dell'interesse pubblico anziché quello individuale ad ottenere una decisione corretta sul caso singolo<sup>96</sup>.

Ebbene, se raccomandazione del 1995 e ERCP restituiscono in modo chiaro il *favor* per una restrizione all'accesso all'ultima istanza nel processo civile, non può tuttavia negarsi che esse si scontrino con una giustizia tributaria che nell'ordinamento tedesco si articola su due gradi di giudizio e che, espungendo la seconda istanza di merito, contempla, dopo il primo grado, il solo accesso – peraltro nei limitati termini più sopra ricordati – ad un giudizio di legittimità. Di qui, la questione non solo di opportunità, ma anche di conformità di un sistema di giustizia tributaria sì disegnato alle garanzie processuali fondamentali fissate a livello sovranazionale.

Il tema reclama il confronto con l'art. 6 Cedu, nonché con l'art. 47 Carta di Nizza, da cui la Corte di Giustizia UE ha derivato il principio di effettività della tutela giurisdizionale intesa quale effettività del rimedio<sup>97</sup>.

A tal riguardo, a limitarsi ad un'analisi in astratto del dato positivo tedesco, pare doversi escludere che il sistema a soli due gradi di giudizio della

---

<sup>96</sup> Esplicito, in questo senso, è il commento ufficiale alla *rule* 172, second cui «[a]ccess to second appeals must therefore be limited to those cases that raise fundamental, important questions of general importance. As such it is limited to questions that concern fundamental rights, the need to secure uniformity in the law where, for instance, lower courts have adopted divergent approaches to legal interpretation, to legal issues the effect of which goes beyond the immediate proceedings, and developments in the law. Were second appeals to be readily accessible, the risk would arise that this generous access too would add to legal uncertainty and undermine the proper functioning of the legal system».

<sup>97</sup> V. a riguardo R. RÜSKEN, *Rechtsschutzstandards im Finanzprozessrecht aus deutscher und europäischer Sicht*, in *Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht. Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag*, a cura di D. Carlé, R. Stahl, M. Strahl, Bonn, 2005, p. 639 ss.

giustizia tributaria d'Oltralpe sia in contrasto con l'art. 47 Carta di Nizza. Questo, infatti, prevede il diritto ad un ricorso effettivo avanti ad un giudice indipendente ed imparziale, precostituito per legge, che esamini equamente, pubblicamente e in termini ragionevoli la causa, con facoltà della parte di farsi consigliare, assistere e rappresentare. Che ciò sia assicurato *ex jure positivo* della giustizia tributaria tedesca è fuor di dubbio<sup>98</sup>. L'art. 47 Carta di Nizza non impone infatti un secondo giudizio di merito a far seguito del primo, così come non esclude di per sé la previsione di un filtro di accesso al grado successivo e superiore.

Perplessità ha suscitato e suscita tuttavia, in concreto, la rigidità applicativa della *Zulassungsrevision* di cui ai §§ 115 e 116 FGO, ovvero la giurisprudenza 'a maglie strette' consolidatasi con riguardo al vaglio d'accesso del ricorso alla decisione nel merito del BFH<sup>99</sup>. Come visto, a quelle perplessità ha dato voce la dottrina, che nel tentativo di aprire ad un sistema di giustizia tributaria a 'effettive' due istanze (di primo grado di merito e quindi di legittimità) non solo ha auspicato una novella del dato positivo – invito sinora mai raccolto dal legislatore tedesco – ma, a conforto di un allentamento della giurisprudenza del BFH sui requisiti d'accesso alla Revisione, ha invocato, più che l'art. 47 Carta di Nizza, la Legge fondamentale tedesca, e in particolare il suo art. 19, cpv. 4, che sancisce la generale garanzia di una tutela giurisdizionale contro qualsiasi atto dell'autorità pubblica lesivo dei diritti fondamentali; articolo non a caso richiamato da quelle pronunce del BFH più aperte nell'interpretazione dei requisiti di ammissibilità del ricorso ad accedere alla decisione nel merito.

### ***7. Considerazioni minime nel raffronto con l'accesso ai gradi della giustizia tributaria italiana***

Così descritte le caratteristiche del c.d. *Instanzenzug* del processo tributario tedesco, è possibile ora ricavarne minimi elementi di riflessione comparativa con il sistema della giustizia tributaria italiano alla luce della sua recente riforma, al fine di evidenziare, nelle patenti differenze ordinamentali e processuali, utili insegnamenti.

---

<sup>98</sup> In questi termini anche P. MORONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, cit., p. 87 ss.

<sup>99</sup> Perplessità e auspici espressi nella dottrina italiana da M. DE CRISTOFARO, *La legge tedesca sul processo tributario e la giurisdizione in materia civile*, cit., p. 64; P. MORONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, cit., p. 90.

### 7.1. *Il tema (ancora aperto) della professionalità del giudice tributario*

Il primo elemento che merita sottolineatura e che trova riscontro – ancorché soltanto parziale – nel nostro ordinamento a seguito della riforma del 2022, è la centralità di professionalità, indipendenza e terzietà del giudice tributario, quale fondamento di qualsiasi modo di concepire il percorso ‘su per i gradi di giudizio’ del contenzioso tributario.

Se più sopra si è detto di quale formazione e *status* presentino i giudici tributari tedeschi e di come ciò incida sulla previsione di un unico giudizio di merito sul contenzioso tributario, si deve constatare, sul fronte italiano, che la riforma ben si è mossa, finalmente, verso la creazione di un corpo di magistrati tributari professionali, selezionati mediante concorso pubblico ed esclusivamente dediti alle funzioni giurisdizionali, dietro trattamento economico pari a quello riservato ai magistrati ordinari e secondo regole di progressione di carriera basate sull’anzianità di servizio<sup>100</sup>.

Si tratta di un decisivo passo avanti verso la piena comparabilità della giurisdizione tributaria con quella delle altre giurisdizioni costituzionalmente riconosciute, ma non ancora sufficiente.

Spiace constatare che l’indipendenza non venga ancora rigorosamente garantita. Da un lato, infatti, i giudici tributari, anche dopo la riforma, rimangono dipendenti, dal punto di vista organizzativo e remunerativo, dal Ministero dell’Economia e della Finanza, e non invece dal Ministero della Giustizia<sup>101</sup>; dall’altro, il personale di segreteria resta inserito nella struttura ministeriale<sup>102</sup>. Non stupisce pertanto che questione di legittimità costituzionale sia stata prontamente sollevata con riguardo alla normativa introdotta<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> Sulla nuova magistratura tributaria v. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, p. 783 ss.; G. SCARSELLI, *La nuova magistratura tributaria*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, a cura di A. Carinci, F. Pistolesi, Milano, 2022, p. 1 ss.

<sup>101</sup> Sollevava dubbi di costituzionalità ancor prima dell’approvazione della l. n. 130/2022, v., per tutti, C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria: perché è a rischio di incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 357 ss.; E.A. SEPE, *La riforma della giustizia tributaria: una riforma incostituzionale*, in *Boll. trib.*, 2022, p. 1032 ss.; F. TUNDO, *L’indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma che gioca d’azzardo*, in *Giustizia Insieme*, 12 luglio 2022; A. MARCHESELLI, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit., p. 37 ss.

<sup>102</sup> V. sul punto G. TINELLI, *L’evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., p. 934; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2023, p. 10; A. MARCHESELLI, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit., p. 37 ss.

<sup>103</sup> Così la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Venezia, 31 ottobre 2022, n. 408, che ha sollevato alcune questioni di legittimità costituzionale relative all’organizzazione della

Non solo. Se con favore deve salutarsi la previsione presso la Corte di cassazione di un'apposita Sezione tributaria<sup>104</sup>, non può però che evidenziarsi come questa rimanga una (mera) sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria<sup>105</sup>. Lungi dall'essere assimilabile ad un organo di vertice di una giurisdizione separata dalle altre, come è per il *Bundesfinanzhof* nell'ordinamento tedesco, la neo-introdotta Sezione tributaria della Corte di cassazione partirà con un *deficit* strutturale di competenza. Se è vero, infatti, che la riforma del 2022 ha previsto che il primo Presidente della Cassazione adotti provvedimenti organizzativi adeguati a stabilizzare gli orientamenti di legittimità ed agevolare la rapida definizione del contenzioso, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati a detta Sezione<sup>106</sup>, non può tacersi il *vulnus* che la sua specializzazione patisce alla luce del divieto che in essa possano far ingresso, in un avanzamento di carriera, i giudici tributari delle Corti di giustizia tributaria di merito<sup>107</sup>. Oltre a escludere costoro da una legittima aspirazione professionale, che può tradursi in una maggiore dedizione e competenza, tale previsione priva la Sezione tributaria di giudici che abbiano acquisito, nell'esercizio delle loro funzioni giurisdizionali in prime e seconde cure, preziosa esperienza e sensibilità.

---

giustizia tributaria e allo *status* dei nuovi magistrati e giudici tributari così come emergenti per effetto della riforma di cui alla l. n. 130/2022, in ragione del rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal MEF, titolare sostanziale dell'interesse oggetto delle liti tributarie. Ciò, sostiene la Corte, si porrebbe «in ingravescente contrasto con i principi costituzionalmente garantiti dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici rispetto all'assetto normativo preesistente, che già appariva idoneo a pregiudicare la garanzia dei ridetti fondamentali principi in materia di giurisdizione». Per un commento alla pronuncia della giudice veneziano v., per tutti, E. DELLA VALLE, *La «dipendenza» del giudice tributario di nuovo alla Corte costituzionale*, in *Il fisco*, 2023, p. 346 ss.

<sup>104</sup> Così dispone l'art. 3, comma 1, l. n. 130/2022.

<sup>105</sup> Tale Sezione decide il ricorso in cassazione a meno che questo non venga attribuito alla decisione delle Sezioni Unite, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., perché inerente ad una questione di diritto che è già stata decisa in modo diverso dalla Sezione tributaria o si tratti di questione di particolare importanza.

<sup>106</sup> V. art. 3, comma 2, l. n. 130/2022, secondo cui «[i]l primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile [tributaria]».

<sup>107</sup> Avanza la condivisibile critica F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, cit., p. 10.

## 7.2. *L'accertamento del fatto nel primo grado di giudizio: cenni e rinvio*

Il secondo elemento che il pur breve esame dell'*Instanzenzug* del processo tributario tedesco offre al raffronto con soluzioni e recenti novità della giustizia tributaria italiana è quello che inerisce all'accertamento del fatto nel primo grado di giudizio. Pur lasciando ad altra sede l'indagine approfondita del tema<sup>108</sup>, è sufficiente qui sottolineare come la robusta istruttoria contemplata nel processo di prime cure tributario rappresenti la pietra su cui si fondano la mancata previsione di un doppio grado di giurisdizione di merito, nonché il più restrittivo accesso al grado di giudizio successivo al primo.

Nella direzione di un rafforzamento dell'accertamento del fatto e della relativa istruttoria in prima istanza si muove la riforma del processo tributario, la quale, con una «rivoluzione» definita «copernicana»<sup>109</sup>, ammette, per la prima volta, la prova testimoniale all'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, laddove il giudice la ritenga necessaria, anche senza l'accordo delle parti e dietro assunzione nelle forme di cui all'art. 257-*bis* c.p.c. – disciplinante la testimonianza scritta nel processo civile – su circostanze diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale in verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso.

L'ordinamento italiano si muove quindi verso il potenziamento dell'accertamento del fatto, estendendo i mezzi probatori ammissibili, in un graduale cammino verso la realizzazione del giusto processo tributario<sup>110</sup>: l'ammissione ed il successivo utilizzo della prova testimoniale, nel rispetto del contraddittorio e con le formalità della testimonianza tipica, assicurano infatti un sistema di garanzie volto a dimostrare la veridicità dei fatti allegati<sup>111</sup>. «Tutele

<sup>108</sup> Il rinvio è, nuovamente, al contributo di F. Ferrari dedicato, in questo volume, all'accertamento del fatto nel processo tributario di primo grado.

<sup>109</sup> Così C. GLENDI, *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 2192 ss.

<sup>110</sup> Per questo lungo cammino v. A.E. LA SCALA, *I principi del «giusto processo» tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 54 ss.; G. GIAVAZZI, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario è compatibile con la Cedu?*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2018, p. 1105 ss. Per il ruolo progressivamente assunto dal diritto (effettivo) di difesa delle parti nel processo tributario v. Corte EDU, 23 novembre 2006, 73053/01, commentata da M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 228 ss., e da 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. int.*, 2007, p. 333 ss.

<sup>111</sup> Trattasi di uno degli obiettivi della riforma della giustizia tributaria nel quadro del citato

che erano, invece, escluse o, quantomeno, molto limitate in caso di produzione giudiziale delle dichiarazioni di terzi acquisite unilateralmente da parte dell'Amministrazione finanziaria»<sup>112</sup>.

Pur apprezzabile, il passo in avanti rappresentato dall'apertura alla prova testimoniale di cui al citato art. 7, comma 4, rimane tuttavia subordinato a non poche condizioni, che reclamano «una più approfondita disamina dei suoi *limina*, o confini applicativi» e una verifica sul campo della loro traduzione pratica a livello giurisprudenziale<sup>113</sup>. Si discute, infatti, oltre al resto, sul significato della condizione di 'necessità', cui la norma condiziona il ricorso alla testimonianza scritta; sulla sua esperibilità anche d'ufficio, oltre che *ex parte*; sulla possibilità, ove il giudice ne ravveda l'opportunità, di disporre l'assunzione orale delle dichiarazioni testimoniali; sul rapporto tra testimonianza di cui all'art. 7, comma 4, cit., e le dichiarazioni dei terzi prodotte dalle parti<sup>114</sup>. Non solo. Il ricorso alla prova testimoniale risulterebbe avere un qualche pregio essenzialmente in quei processi tributari ove non si discuta dell'esercizio di un potere, ossia laddove l'amministrazione non esercita potestà amministrative<sup>115</sup>.

---

PNRR: v. Comunicato congiunto Ministero dell'Economia e delle Finanze e Ministero della Giustizia del 9 agosto 2022, secondo cui essa rende «la giustizia tributaria conforme ai principi del giusto processo». In dottrina: M. CONIGLIARO, *Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo*, in *Il fisco*, 2022, p. 3812 ss.; C. CAUMONT CAIMI, N. PARDINI, *La testimonianza scritta: un altro passo (pur ancora incerto) verso il giusto processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2024, p. 173 ss.

<sup>112</sup> Così testualmente N. ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, cit., pp. 41-42.

<sup>113</sup> Lo mette in luce, con consueto nitore, C. GLENDI, *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 598.

<sup>114</sup> Su tali questioni, v., per tutti, Id., *Sulla c.d. prova testimoniale scritta nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 381 ss.; A. COMELLI, *Sub art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo, C. Glendi, 5ª ed., Padova, 2023, p. 160 ss.; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 43 ss.; F. PISTOLESI, *La testimonianza scritta*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit., p. 67 ss.; S. ZAGA, *La «nuova» prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 2142 ss. Per una disamina delle questioni citate nel testo dalla prospettiva della prima giurisprudenza pronunciata in applicazione dell'art. 7, comma 4, cit. v. C. CAUMONT CAIMI, N. PARDINI, *La testimonianza scritta: un altro passo (pur ancora incerto) verso il giusto processo tributario*, cit., p. 173 ss.

<sup>115</sup> Il riferimento è qui alle azioni che abbiano ad oggetto diritti soggettivi, come accade nell'area delle agevolazioni fiscali, che normalmente spettano *ex lege* (e sempre che sia così), o in quella delle controversie catastali, in cui vengono in essere principalmente fatti o qualità degli immobili; o, ancora, nell'area delle restituzioni, in cui il contribuente chiede la restituzione del

La sola menzione di queste, tra le molte, questioni interpretative sollevate dalla ‘rivoluzionaria’ introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario, rende chiara la sua persistente distanza in merito all’accertamento del fatto dal processo tributario tedesco di primo grado. Questo, infatti, è improntato a quell’immediatezza ed oralità nell’accertamento del fatto; quella collaborazione tra parti del processo; quell’esercizio del potere giudiziale di chiedere chiarimenti sui fatti e di disporre mezzi istruttori ufficiosi, che non si rinvergono nel processo tributario italiano di primo grado, neppure a seguito della sua riforma. Anzi, l’introduzione della nuova testimonianza scritta ha reso ancora più evidenti «le carenze strutturali del processo tributario, che, essendo privo di una vera fase istruttoria, mostra sempre di più la propria debolezza nella fase di applicazione di istituti provenienti da riti muniti di tale fase»<sup>116</sup>. Se quindi «tanto è stato fatto, (...) tanto c’è ancora da fare, anche per avvicinare il nostro sistema a quelli europei»<sup>117</sup>.

### 7.3. *L’accesso all’appello*

Benché priva di copertura costituzionale, la tradizionale previsione nell’ordinamento italiano del doppio grado di giurisdizione segna anche il processo tributario disegnato dal d.lgs. n. 546/2022; appello rimasto ad accesso aperto pur in occasione dell’improvvida introduzione del c.d. filtro all’appello civile con il d.l. n. 83/2012, convertito in l. n. 134/2012<sup>118</sup>. Per

---

tributo non dovuto o di altra somma (ad esempio, versata per sanzioni tributarie) del pari non dovuta: sul punto, in un’attenta ricostruzione delle diverse tipologie di azioni, e relativi oggetti, esperibili nel processo tributario, v. A. GUIDARA, *Gli «oggetti» del processo tributario*, in *Il Processo*, 2021, p. 475 ss., prec. p. 508 ss.

<sup>116</sup> Così C. CAUMONT CAIMI, N. PARDINI, *La testimonianza scritta: un altro passo (pur ancora incerto) verso il giusto processo tributario*, cit., p. 180; v. anche C. GLENDI, *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 473 e ivi anche nt. 3, ove si evidenzia come nel processo tributario, a differenza che in quello civile, la distinzione tra fase di trattazione e quella di istruzione è «*assai labile, oltre che strutturalmente contrassegnata in modo tutt’affatto peculiare*» in quanto «*l’attività istruttoria si dispiega solo, ed eventualmente, in esito all’udienza di trattazione sotto forma di decisione ordinatoria con rimessione della causa alla fase predecisionale*».

<sup>117</sup> Così G. ANTICO, M. GENOVESI, *Dalle dichiarazioni di terzi alla testimonianza scritta nel processo tributario: è vera gloria?*, in *Il fisco*, 2024, p. 3061 ss., prec. p. 3065.

<sup>118</sup> Per una lettura critica della disciplina degli artt. 348-bis e -ter c.p.c. introdotti dalla riforma di cui nel testo si consente rinvio a S. DALLA BONTÀ, *Contributo allo studio del filtro in appello*, cit., p. 158 ss.

espressa previsione legislativa, infatti, l'inutile quanto mal confezionato filtro di cui agli artt. 348-*bis* e 348-*ter* c.p.c. non trovò applicazione nel processo tributario<sup>119</sup>, preservato dall'introduzione di un orpello che, vista la sua infelice formulazione ed applicazione, è stato da ultimo abrogato dal d.lgs. n. 149/2022 sulla riforma del processo civile<sup>120</sup>.

Distante è quindi la soluzione italiana rispetto a quella tedesca; soluzione che trova motivo non solo nella consolidata tradizione del doppio giudizio di merito, ma anche, e soprattutto, nella costruzione ordinamentale della giustizia tributaria italiana, che non può contare, nel suo versante giurisdizionale, su un giudizio di prima istanza robusto come quello tedesco.

Questo dà ragione anche della tendenziale differenza, *inter moenia*, della disciplina del divieto di *jus novorum* in tema di prove nell'appello civile e in quello tributario, che – almeno sino all'intervento del d.lgs. n. 220/2023<sup>121</sup> – godeva di una maggiore apertura alle prove nuove rispetto a quella assicurata nel secondo grado di giudizio civile<sup>122</sup>.

L'art. 58, d.lgs. n. 546/1992, nella versione antecedente all'ultimo citato intervento, infatti, riconosceva al giudice d'appello il potere di dar ingresso a prove nuove che egli ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostrasse di non aver potuto introdurre nel precedente grado di giudizio per causa a lei non imputabile (comma 1); possibilità cui si aggiungeva l'esplicita facoltà per le parti di produrre, senza limiti, nuovi documenti (comma 2)<sup>123</sup>, intendendosi per tali anche quelli preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado<sup>124</sup>.

Ne emergeva un 'filtro' al giudizio tributario di seconde cure più blando rispetto a quello previsto per l'appello civile, che si giustificava, a dire

---

<sup>119</sup> Così stabiliva l'art. 54, comma 3-*bis*, d.l. n. 83/2012.

<sup>120</sup> V. art. 3, comma 26, lett. d) e e), d.lgs. n. 149/2022, che rispettivamente, sostituisce il vecchio testo dell'art. 348-*bis* c.p.c. con una nuova disposizione e abroga l'art. 348-*ter* c.p.c., senza sostituirlo.

<sup>121</sup> Trattasi del citato d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante «*Disposizioni in materia di contenzioso tributario*».

<sup>122</sup> Sulla disciplina del *jus novorum* nell'appello civile v., per tutti, B. GAMBINERI, *Appello*, in *Commentario al Codice di Procedure Civile*, a cura di S. Chiarloni, Torino, 2018, p. 520 ss.

<sup>123</sup> Per una panoramica a riguardo v. C. CORRADO OLIVA, *Sub art. 58 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 892 ss.; ID., *L'appello nel processo tributario*, in *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolo, G. Melis, A.M. Perrino, Milano, 2022, p. 487 ss., prec. p. 524 ss.

<sup>124</sup> V., per tutte, Cass., 16 agosto 2005, n. 16916.

della stessa Corte costituzionale, in ragione della specialità dell'appello tributario. Questo, infatti, pur avendo a suo principale parametro di riferimento la disciplina dell'appello civile, non dovrebbe a questa uniformarsi, potendo il legislatore ordinario regolare diversamente i gradi delle diverse giurisdizioni purché nel rispetto della ragionevolezza e del diritto di accesso alle corti<sup>125</sup>. A giustificare la differente disciplina dell'appello tributario sarebbe stata, d'altronde, la rilevanza costituzionale, economica e sociale dei rapporti controversi oggetto del processo tributario, idonea a legittimare una maggiore apertura ai *nova* nel giudizio di seconde cure rispetto all'appello civile, sì da consentire di appurare la verità dei fatti di causa.

Estende, invece, il divieto di ingresso di nuove prove in appello, salvo al contempo espandere a riguardo i poteri del giudice, il menzionato d.lgs. n. 220/2023, che riformula l'art. 58 cit., stabilendo, al suo nuovo comma 1, che «[n]on sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile».

La nuova disciplina, improvvidamente applicabile anche agli appelli promossi dopo la sua entrata in vigore<sup>126</sup>, per un verso, subordina la produzione di nuovi documenti in seconde cure alle condizioni previste per l'ingresso degli altri nuovi mezzi di prova<sup>127</sup>, sostituendo inoltre al requisito della loro «necessità» quello dell'«indispensabilità»; per l'altro, riconosce un significativo potere officioso al giudice<sup>128</sup>.

La distanza con il sistema della giustizia tributaria tedesca non potrebbe

---

<sup>125</sup> Così Corte cost., 14 luglio 2017, n. 199, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della diversa disciplina dell'ingresso dei documenti nell'appello tributario e civile (cfr., a tal ultimo riguardo, art. 345, comma 3, c.p.c., secondo cui nuovi documenti possono prodursi in appello solo ove la parte dimostri di non avervi potuto provvedere in prime cure per causa a lei non imputabile). Sull'inesistenza di un principio di uniformità tra discipline del processo tributario e di quello civile, v., tra le altre, Corte cost., ord., 30 luglio 2008, n. 316; Id., ord., 28 giugno 2002, n. 303; Id., ord., 21 luglio 2000, n. 329 e n. 330; Id., ord., 21 gennaio 1999, n. 8.

<sup>126</sup> V. a riguardo le aspre e condivisibili critiche di C. GLENDI, *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili «escrescenze» nel decreto attuativo*, in *Quotidiano Ipsos online*, 23 luglio 2023; A. GIOVANARDI, *Riforma del processo tributario: le criticità restano, ma si è almeno evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, p. 159, che correttamente evidenzia il *vulnus* che la novità normativa comporta al diritto di difesa della parte che «legittimamente ha ritenuto, nel primo grado di giudizio, di poter contare sulla possibilità, ammessa dalla norma allora vigente, del deposito in secondo grado».

<sup>127</sup> V. M. ANTONINI, A. CAMPANA, *Inammissibilità delle prove nell'appello tributario: la norma deve essere ripensata*, in *Il fisco*, 2024, p. 1131.

<sup>128</sup> Su tale profilo v. EID., *op. cit.*, pp. 1131-1132.

essere più netto, dal momento che, come visto, quello riconosce al giudice poteri allegatori e istruttori ufficiosi nel primo (e invero solo) grado di giudizio di merito nel quadro di un processo improntato ad una vera e propria istruttoria, informata ai principi di immediatezza, oralità e leale collaborazione tra le parti. Viceversa, il processo tributario italiano, pur articolato su due gradi di giudizio, vede ancora il primo manchevole, ancorché passi in avanti si registrino nell'introduzione della prova testimoniale (scritta) e nella nuova regolamentazione dell'onere della prova<sup>129</sup>. Questi, però, potrebbero finire per essere vanificati dal nuovo testo dell'art. 58 cit.<sup>130</sup>, che rischia di alterare in seconde cure quel rapporto tra poteri del giudice e delle parti che in primo grado si era cercato di bilanciare; nuovo art. 58 che potrebbe pertanto indurre il contribuente – quale malcelato (pernicioso) strumento di 'filtro' all'appello – a decidere di non impugnare la decisione di prime cure<sup>131</sup>. Non solo. Più di qualche perplessità suscita il combinato disposto del nuovo regime dell'accesso delle prove in appello e del novellato art. 47-ter d.lgs. n. 546/1992. Questo, infatti, ammette il giudice tributario, in sede di decisione della domanda cautelare, a determinate condizioni, ad emettere una sentenza in forma semplificata – salvo che una delle parti dichiarari di voler proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione – ove egli decida per la manifesta fondatezza, l'inammissibilità, l'improcedibilità ovvero l'infondatezza del ricorso del contribuente. In tal caso, la motivazione della sentenza potrà consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo o a un precedente conforme.

Si intende il *vulnus* che tale nuovo quadro normativo potrebbe rappresentare per il ricorrente (contribuente): nel caso in cui costui non abbia prodotto i documenti in sede cautelare e si veda destinatario della sentenza semplificata, patirà l'impossibilità di introdurli anche in appello. Ipotesi, questa, non remota, dal momento che, sebbene l'art. 47-ter cit. condizioni la pronuncia della sentenza in forma semplificata al previo accertamento *ex*

---

<sup>129</sup> Per un inquadramento di queste novità e il loro impatto sul tipo di processo e sulla funzione giurisdizionale che lo connota v. C. GLENDI, *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, cit., p. 598 ss.; ID., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, cit., p. 473 ss.

<sup>130</sup> Lo evidenziano M. CONIGLIARO, *Divieto di produrre nuovi documenti in appello: cambiano le regole a partita in corso*, in *Il fisco*, 2024, p. 1381 ss., p. 1383; M. ANTONINI, A. CAMPANA, *Inammissibilità delle prove nell'appello tributario: la norma deve essere ripensata*, cit., p. 1132.

<sup>131</sup> Così A. GIOVANARDI, *Diritto di difesa nel nuovo processo tributario: da tiranno a tirannizzato*, in *Quotidiano Ipsoa online*, 27 gennaio 2024; M. CONIGLIARO, *Divieto di produrre nuovi documenti in appello: cambiano le regole a partita in corso*, cit., p. 1385.

*officio* della completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, il contribuente verrebbe privato della possibilità di beneficiare del termine per il deposito di documenti nei venti giorni liberi precedenti l'udienza (cfr. art. 32 d.lgs. n. 546 cit.) e successivamente subirebbe in appello la preclusione introdotta all'art. 58. Tale scenario si fa peraltro ancora più fosco laddove si pensi che collegio può decidere di definire il giudizio in forma semplificata trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso e, quindi, in una fase processuale in cui il resistente potrebbe non aver ancora depositato le proprie controdeduzioni e la parte ricorrente potrebbe non essere ancora informata delle eccezioni proposte dalla propria controparte<sup>132</sup>.

#### 7.4. *L'accesso al giudizio in cassazione: tra filtri obliqui e «proposte che non si possono rifiutare»*

Si allontanano dal modello tedesco anche i 'filtri' di accesso all'organo di vertice della giustizia tributaria italiana, *i.e.* la Corte di cassazione.

Se, come visto, l'accesso al BGH è scremato da un vero e proprio filtro selettivo, che discerne in rito i ricorsi da ammettersi alla decisione nel merito – sulla base di criteri che si riannodano al perseguimento dell'interesse pubblico, alla soluzione di questioni di diritto di rilievo fondamentale, all'uniformità della giurisprudenza, allo sviluppo del diritto o alla censura di *errores in procedendo* gravi e causali – non così è, come noto, per l'accesso alla nostra Corte di cassazione, e anche alla sua Sezione tributaria. Secondo i più<sup>133</sup>, infatti, la previsione di un filtro siffatto contrasterebbe, con

<sup>132</sup> V. M. ANTONINI, A. CAMPANA, *Inammissibilità delle prove nell'appello tributario*, cit., p. 1133.

<sup>133</sup> Così A. CARRATTA, *Il «filtro» al ricorso in Cassazione fra dubbi di costituzionalità e salvaguardia del controllo di legittimità*, in *Giur. it.*, 2009, p. 1563 ss.; G. COSTANTINO, *La riforma del giudizio di legittimità: la Cassazione con filtro*, *ivi*, 2009, p. 1560 ss.; 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, p. 737 ss., p. 739 ss.; nel precipuo ambito del contenzioso tributario v. M. MARINELLI, *La recente riforma del giudizio di Cassazione e i suoi riflessi sul terzo grado del processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2009, n. 4, § 1. *Contra* A. PROTO PISANI, *Principio di uguaglianza e ricorso per cassazione*, in *Foro it.*, 2010, V, c. 65 ss., che invoca, anche in assenza di una modifica della Costituzione, l'ammissibilità dell'introduzione di un vero filtro all'accesso alla Cassazione in ragione del necessario bilanciamento dell'art. 111, comma 7, Cost., con il principio, altrettanto costituzionale, di uguaglianza (art. 3 Cost.), dato che senza selezione dei ricorsi, questi finiscono per raggiungere un numero talmente elevato da non rendere possibile alla Corte di evitare di decidere casi uguali in modo diverso; sulla stessa linea anche S. CHIARLONI, *Un ossimoro occulto: nomofilachia e garanzia costituzionale dell'accesso in cassazione*, in *Problemi e prospettive delle corti supreme: esperienze a confronto*, cit., p. 19 ss., spec. pp. 20-21.

quell'*unicum*, che è invero anche *monstrum*, rappresentato dall'art. 111, comma 7, Cost., il quale ammette il ricorso in cassazione contro ogni sentenza affetta da violazione di legge<sup>134</sup>.

Non è pertanto assimilabile a quello di accesso al BFH, il filtro in Cassazione previsto dall'art. 360-*bis* c.p.c., applicabile anche al contenzioso tributario in ragione della disciplina di raccordo di cui all'art. 62, d.lgs. n. 546/1992<sup>135</sup>. Pur discorrendo di ipotesi di non ammissibilità del ricorso<sup>136</sup>, infatti, esso pare sottendere, al netto di recenti ripensamenti, una decisione nel merito<sup>137</sup>. Si tratta pertanto di un filtro che ha mancato la sua auspicata funzione selettiva e si è rivelato strumento negletto, vuoi per insipienza del legislatore nel confezionarne la disciplina, vuoi per incapacità della stessa – ondivaga – giurisprudenza della Corte di chiarirne l'esatta portata<sup>138</sup>. Di qui, lo scolorare del filtro di cui all'art. 360-*bis* c.p.c. in «strumento di selezione “quale che sia”», rispondente al mero obiettivo di «snellire il contenzioso»<sup>139</sup>.

Al medesimo fine si è piegata l'applicazione del principio di autosufficienza del ricorso, divenuto indiretto 'filtro' per rimediare al carico di lavoro eccessivo di cui è gravata la Corte, attraverso la dichiarazione di inammissibilità di ricorsi 'non autosufficienti'<sup>140</sup>, spesso con derive formalisti-

<sup>134</sup> In questi termini V. DENTI, *L'art. 111 Costituzione e la riforma della Cassazione*, in *Foro it.*, 1987, V, c. 222, secondo cui detto articolo costituisce «un *unicum* nel quadro europeo e (...) condiziona fortemente l'attuazione di riforme in linea con quelle realizzate in altri Paesi»; nonché M. TARUFFO, *L'incerta trasformazione della Corte di cassazione italiana*, in *Problemi e prospettive delle corti supreme: esperienze a confronto*, cit., p. 129, che ritiene che «quando si superano le 30.000 sentenze all'anno è chiaro che ci si trova di fronte ad un *monstrum* che non ha paragoni in altri ordinamenti».

<sup>135</sup> Per tutti sull'applicabilità del ricorso ai sensi dell'art. 360-*bis* c.p.c. nel rito tributario v. M. MARINELLI, *Sub art. 62 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 917 ss., prec. p. 928 ss.

<sup>136</sup> Come noto, l'art. 360-*bis* c.p.c. prevede che il ricorso per cassazione debba dichiararsi inammissibile «1) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa; 2) quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo».

<sup>137</sup> Per una puntuale e critica ricognizione sul punto v. R. TISCINI, *Il filtro in cassazione nella giurisprudenza della Corte*, in *Riv. dir. proc.*, 2019, p. 1028 ss.

<sup>138</sup> *Ibidem*; B. CAPPONI, *L'art. 380 bis c.p.c. sotto la lente delle Sezioni Unite*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (3 ottobre 2023), p. 4.

<sup>139</sup> Così R. TISCINI, *Il filtro in cassazione nella giurisprudenza della Corte*, cit., p. 1029.

<sup>140</sup> Sul principio di autosufficienza e sulle sue derive v. E.F. RICCI, *Sull'«autosufficienza» del*

che non a caso censurate dalla Corte di Strasburgo<sup>141</sup>. Su questa scia ha trovato fortuna, da ultimo anche nel dato positivo<sup>142</sup>, l'esaltazione del principio di sinteticità e chiarezza degli atti processuali, che investe la redazione del ricorso per cassazione<sup>143</sup>.

Nell'agognato tentativo di guadagnare l'obiettivo, che né il filtro *ex art.* 360-*bis* c.p.c. né il principio di autosufficienza del ricorso sono riusciti a centrare, si è giunti alla progressiva cameralizzazione della decisione dei ricorsi in cassazione, a discapito dell'udienza pubblica, divenuta oggi ancor

---

*ricorso per cassazione: il deposito dei fascicoli come esercizio ginnico e l'avvocato cassazionista come amanuense*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 736 ss.; F. SANTANGELI, *Autosufficienza. Ieri, oggi, domani*. «...Eppur si muove...». *Dal peccato di omissione al peccato di commissione*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (27 febbraio 2017); S. CHIARLONI, *Il diritto vivente di fronte alla valanga di ricorsi per cassazione: l'inammissibilità per violazione del c.d. principio di autosufficienza*, *ivi*; S. CONFORTI, *Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, Salerno, 2014. Per i risvolti anche sul contenzioso tributario v. R. SUCCIO, *Il principio di autosufficienza dei motivi di ricorso alla Suprema Corte: alcune considerazioni*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 62 ss.

<sup>141</sup> Il riferimento è in particolare a Corte EDU, 28 ottobre 2021, sul ricorso n. 55064/11, caso Succi e altri c. Italia, pubblicata in *Giur. it.*, 2022, p. 1125 ss., con nota di D. CASTAGNO, *Il principio di autosufficienza al vaglio della Corte europea dei diritti dell'uomo*; nonché in *Foro it.*, 2022, IV, c. 1113 ss., con nota di E. DAMIANI, *Il principio di autosufficienza del ricorso nella prospettiva della Corte europea dei diritti dell'uomo*. Adita per violazione dell'art. 6 Cedu con riguardo ad una declaratoria di inammissibilità per violazione dell'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c., la Corte ha stabilito che «[è] affetta da eccessivo formalismo, e pertanto viola l'art. 6, par. 1 della Convenzione, una applicazione del principio di autosufficienza che porti alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso qualora la sua lettura, con l'aiuto dei riferimenti ai passaggi della sentenza del giudice di appello e ai documenti rilevanti citati nel ricorso, permetta di comprendere l'oggetto e lo svolgimento del procedimento nei gradi di merito, nonché la portata dei motivi svolti, sia per quanto riguarda il loro fondamento giuridico (i.e.: il tipo di censura proposta fra quelle previste dall'articolo 360 del c.p.c.) sia il loro contenuto».

<sup>142</sup> In questo senso il novellato art. 121 c.p.c., oggi rubricato, «*Libertà di forme. Chiarezza e sinteticità degli atti*», secondo il cui comma 1, 2<sup>a</sup> frase, «[t]utti gli atti del processo sono redatti in modo chiaro e sintetico».

<sup>143</sup> Sui riflessi di tale principio nel processo tributario, dapprima emerso dalle buone prassi e da protocolli d'intesa (v. protocollo d'intesa tra la Cassazione e il C.N.F. del 17 dicembre 2015 sulle regole redazionali dei motivi di ricorso in materia civile e tributaria), e poi codificato con la riforma del processo tributario anche per gli atti, verbali e provvedimenti giurisdizionali nei giudizi di primo e secondo grado, ai sensi del nuovo testo dell'art. 17-*ter*, d.lgs. n. 546/1992, v. L. TENAGLIA, *Sinteticità degli atti processuali nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 3231 ss.; L. LEONI, *Chiarezza e sinteticità degli atti del processo tributario*, in *Il fisco*, 2024, p. 1219 ss.; in particolare, con riguardo alla relazione tra chiarezza degli atti giudiziari e conseguenze della decisione alla luce dell'ordine delle questioni e del principio della ragione più liquida, v. C. GLENDI, *Ordine di decisione delle questioni, primato della ragione più liquida e obbligo di chiarezza negli atti del nuovo processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, p. 289 ss., prec. p. 292 s.

più eccezionale a fronte della riforma della giustizia civile introdotta con il d.lgs. n. 149/2022. Questa, infatti, se, da un lato, ha eliminato la c.d. Sezione filtro e assegnato a ciascuna Sezione<sup>144</sup>, compresa quella tributaria, il compito di vagliare l'ammissibilità dei ricorsi, dall'altro, ha introdotto una nuova modalità di filtro «acceleratorio», che non poco ha dato e dà da discutere. Si tratta del meccanismo di cui al nuovo art. 380-*bis* c.p.c., che consente una conclusione semplificata per decreto del ricorso per cassazione, quando l'esito appaia infausto per sua inammissibilità, improcedibilità o manifesta infondatezza, ad una delibazione preliminare 'monocratica' del Presidente della Sezione o del consigliere da lui delegato<sup>145</sup>. Tale meccanismo opera infatti come segue.

Ove il Presidente della Sezione o il consigliere da questi delegato ritenga che il ricorso (e, se proposto, anche il ricorso incidentale) sia inammissibile, improcedibile o manifestamente infondato, egli può formulare una sintetica proposta di definizione del giudizio, che viene comunicata ai difensori delle parti. Qualora, entro quaranta giorni dalla comunicazione della proposta, la parte non proponga istanza di decisione, il ricorso si intende tacitamente rinunciato, con estinzione del procedimento ai sensi dell'art. 391 c.p.c. e misure premiali per la parte rinunciataria, quali l'esonero dal pagamento della sanzione del doppio del contributo unificato<sup>146</sup>.

Viceversa, ove nonostante la delibazione infausta la parte intenda proseguire nel giudizio, entro i medesimi quaranta giorni ella dovrà avanzare istanza di decisione sottoscritta dal difensore munito – si prevedeva nella

---

<sup>144</sup> Sulla soppressione della Sezione filtro, cfr. C. BESSO, *Le modifiche al giudizio di cassazione*, in *Giur. it.*, 2023, p. 474 ss., prec. p. 476; B. CAPPONI, *Una novità assoluta per il giudizio di legittimità: il giudice monocratico nel procedimento «accelerato»*, in *Il processo*, 2023, p. 313; R. DONZELLI, *Considerazioni sparse sulla riforma del processo civile: disposizioni generali, processo di cognizione, appello e cassazione*, in *Giust. civ.*, 2023, p. 413 ss., prec. p. 675; A. GRAZIOSI, *Le nuove norme sul giudizio di cassazione e sulla revocazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2023, p. 663 ss., p. 675.

<sup>145</sup> Sul meccanismo introdotto dall'art. 380-*bis* c.p.c., v., in termini generali, C. BESSO, *Le modifiche al giudizio di cassazione*, cit., p. 474 ss.; B. CAPPONI, *Una novità assoluta per il giudizio di legittimità*, cit., p. 313; ID., *Il giudice monocratico in Cassazione*, in *Foro it.*, 2023, c. 23 ss.; A. GRAZIOSI, *Le nuove norme sul giudizio di cassazione e sulla revocazione*, cit., p. 663 ss.; P. FARINA, *Il giudizio di Cassazione dopo il d.lgs. n. 149 del 2022*, in *Giust. civ.*, 2023, p. 389 ss.; S. RUSCIANO, *La decisione conforme alla proposta definitiva ex art. 380 bis, comma terzo, c.p.c.: una forma codificata di abuso del processo o una mera presunzione?*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (9 gennaio 2024); P. COMOGLIO, *Giustizia forzata. Lo strano caso dell'offer to settle in cassazione nel nuovo art. 380 bis c.p.c.*, in *Giustizia consensuale*, 2024, p. 1 ss.

<sup>146</sup> V. inserimento del comma 1-*quater*.1 nell'art. 13, D.P.R. n. 112/2002, Testo Unico in tema di spese di giustizia.

formulazione dell'art. 380-*bis* c.p.c. novellata dal citato d.lgs. n. 149/2022 – di nuova procura speciale<sup>147</sup>, requisito – almeno questo (*sic!*) – espunto dal c.d. correttivo al d.lgs. cit.<sup>148</sup>. In questo caso il procedimento proseguirà, ai sensi dell'art. 380-*bis*1 c.p.c., per la decisione in camera di consiglio. Ove il collegio dovesse confermare la delibazione infausta, la parte soccombente incorrerà, oltre che nella condanna alle spese di giudizio e in quella al pagamento del doppio del contributo unificato, anche nella possibile condanna alle ulteriori somme di cui al terzo e al quarto comma dell'art. 96 c.p.c., rispettivamente, in favore della controparte e alle casse dello Stato a titolo di ammenda<sup>149</sup>.

Anche a non voler essere maliziosi, chiaro appare l'effetto 'selettivo' che il meccanismo di cui all'art. 380-*bis* c.p.c. ambirebbe a sortire: quello che deriva dalla formulazione alle parti, ad opera del Presidente di Sezione o del suo delegato, di «una proposta che non si può rifiutare»<sup>150</sup>, destinata a portare all'estinzione del procedimento, con conseguente deflazione del carico giudiziario. Proposta il cui mancato rifiuto non deriva dalla convinzione nella parte della bontà delle ragioni poste dal giudice proponente a suo fondamento (ragioni che peraltro potrebbero anche mancare, non essendo imposte dall'art. 380-*bis* c.p.c.)<sup>151</sup>, quanto piuttosto dal rischio (pe-

---

<sup>147</sup> Chiare erano, con questa previsione, la «mortificazione del difensore, implicita nell'evaporazione della prima procura» (così R. VACCARELLA, *Note sull'art. 380 bis c.p.c.*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (03.10.2023) e la conseguente sfiducia nei suoi confronti (A. GRAZIOSI, *Le nuove norme sul giudizio di cassazione e sulla revocazione*, cit., p. 678) che il legislatore mostrava nei confronti dell'avvocato del ricorrente che intendesse avanzare istanza di decisione.

<sup>148</sup> Il riferimento è qui alla modifica introdotta all'art. 380-*bis*, comma 2, 2ª frase, c.p.c. dal d.lgs. n. 164 del 2024, c.d. correttivo alla riforma Cartabia, su cui, per tutti, I. PAGNI, *Il decreto correttivo n. 164/2024: le ultime modifiche al codice di procedura civile*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it) (19.12.2024).

<sup>149</sup> Ancorché il dato letterale dell'art. 380-*bis* c.p.c. potrebbe lasciar intendere un automatismo nell'applicazione delle condanne di cui al terzo e quarto comma dell'art. 96 c.p.c., la prima giurisprudenza si è espressa in senso contrario, ancorché sostenga, al contempo, l'esistenza di una sorta «presunzione normativa d'abuso del processo», sulla base del fatto che la mancata accettazione della proposta formulata dal consigliere delegato implicherebbe una presunzione di responsabilità aggravata da parte del ricorrente: v. Cass., sez. lav., 12 aprile 2024, n. 9943; Cass., sez. un., 13 ottobre 2023, n. 28540. Si tratterebbe quindi di un'ipotesi normativa – e quindi espressamente tipizzata: così Cass., sez. un., 27 settembre 2023, n. 27433 – di abuso del processo: Cass., sez. un., 13 ottobre 2023, n. 28540; Cass., sez. I, 11 luglio 2023, n. 19749. Sul punto v. S. RUSCIANO, *La decisione conforme alla proposta definitoria ex art. 380 bis, comma terzo, c.p.c.*, cit., p. 1; P. COMOGLIO, *Giustizia forzata*, cit., p. 9.

<sup>150</sup> Così, efficacemente, B. CAPPONI, *Il giudice monocratico in Cassazione*, cit., c. 23.

<sup>151</sup> L'art. 380-*bis* c.p.c. di per sé non impone esplicitamente la motivazione della proposta,

cuniaro!) che il ricorrente avverte di correre in caso di mancata accettazione<sup>152</sup>, tanto più ove – come le Sezioni Unite hanno già ritenuto ammissibile<sup>153</sup> – il magistrato proponente finisca per essere giudice – magari relatore – del collegio che, in camera di consiglio, andrà a decidere il ricorso.

Già da più parti tacciato come incostituzionale<sup>154</sup> – incostituzionalità che difficilmente, però, troverà modo di essere vagliata dal giudice delle leggi<sup>155</sup> – il meccanismo di cui all'art. 380-*bis* c.p.c. si mostra oltremodo squilibrato nell'ambito dei ricorsi per cassazione tributari «per la semplice ragione che tutti gli elementi pesantemente dissuasivi previsti dall'art. 380-*bis* e dall'art. 96 c.p.c., sono destinati a svolgere la loro efficacia deterrente quasi esclusivamente nei confronti della parte privata che sia ricorrente», e non invece – o quanto meno in misura inferiore – verso il ricorrente-parte pubblica, dal momento che questa non è soggetta al contributo unificato e subisce meno la pressione delle possibili condanne di cui all'art. 96, commi 3 e 4, c.p.c., «potendo sempre invocare la necessità di perseguire con ogni mezzo il miglior risultato possibile per la parte pubblica»<sup>156</sup>.

---

limitandosi a dire che il Presidente della Sezione o il consigliere da lui delegato «può formulare una sintetica proposta di definizione del giudizio». Da questa formulazione vi è chi ha comunque ricavato l'obbligo per il giudice di illustrare le ragioni della proposta: v. F. SANTAGADA, *Sub art. 380-bis c.p.c.*, in *La riforma Cartabia del processo civile. Commento al d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149*, a cura di R. Tiscini, Pisa, 2023, p. 578. In questo senso si è indirizzata la stessa giurisprudenza di legittimità: v. Cass., sez. III, 4 novembre 2020, n. 24472, Cass., sez. III, 17 settembre 2013, n. 21154.

<sup>152</sup> In questi termini v. P. COMOGLIO, *Giustizia forzata*, cit., p. 12.

<sup>153</sup> Così Cass., sez. un., 10 aprile 2024, n. 9611.

<sup>154</sup> Per una panoramica su tutti i profili di incostituzionalità della norma, da quello di eccesso di delega per violazione dell'art. 76 Cost., alla violazione della garanzia della giudice naturale precostituito per legge di cui all'art. 25 Cost., a quella della collegialità della decisione in cassazione in funzione della nomofilachia di cui all'art. 106, commi 2 e 3, Cost., a quella della garanzia di imparzialità del giudice di cui all'art. 111, comma 2, Cost., v. P. COMOGLIO, *Giustizia forzata*, cit., p. 10 ss.

<sup>155</sup> Difficilmente la questione di costituzionalità sarà sollevata davanti alla Corte costituzionale dal momento che, per un verso, allorché la parte proponga istanza di decisione molte delle questioni di incostituzionalità segnalate alla nota precedente perderebbero rilevanza: così P. COMOGLIO, *op. ult. cit.*, p. 15; per l'altro, in assenza di tale istanza, è altamente improbabile che la Corte di cassazione sollevi tali questioni: così C. SCALVINI, *La riforma del giudizio di legittimità*, in *Il processo civile riformato*, diretto da A. Ronco, Torino, 2023, p. 394 ss., prec. p. 365.

<sup>156</sup> Così, condivisibilmente, M. BASILAVECCHIA, *Rito accelerato in Cassazione e deflazione delle liti fiscali: il fine non giustifica i mezzi*, in *Ipsos Quotidiano*, del 10 marzo 2023.

## 8. *Un orizzonte ancora da guadagnare*

L'indagine dedicata ai filtri di accesso ai gradi di giudizio successivi al primo, in una comparazione tra sistema tedesco ed italiano, ha messo in luce le significative differenze che segnano i due modi di concepire ed attuare la giustizia tributaria Oltralpe e *inter moenia*. Distanze che muovono dal diverso dato costituzionale per riverberarsi sulla struttura della fase procedimentale, pre-contenziosa e contenziosa dei due sistemi.

Pur non mancando di talune criticità – soprattutto sul versante pratico-applicativo – relativamente alla previsione di un solo grado di giudizio di merito e un severo filtro a quello di legittimità, l'ordinamento tedesco mostra il pregio della garanzia di un robusto accertamento del fatto in prime cure come già nel segmento procedimentale, non solo grazie all'esaltazione dei principi di oralità, immediatezza, concentrazione e leale collaborazione tra le parti, ma anche alla solida professionalità e indipendenza dei giudici tributari, che assicurano un equilibrato bilanciamento rispetto ai loro riconosciuti poteri officiosi. Sono tratti, questi, che influenzano – beneficamente – tutta la costruzione del sistema di giustizia tributaria tedesca.

Per converso, la recente riforma del processo tributario italiano, nonostante taluni indubbi passi avanti, consegna un sistema di giustizia tributaria ancora debole anche in merito alla costruzione dell'accesso ai gradi di giudizio successivi al primo. In particolare, continua a destare perplessità il modo in cui il legislatore affronta il tema – cruciale – del ruolo da assegnarsi alla Corte di cassazione e, in questa, alla Sezione tributaria. Invece che abbracciare scelte coraggiose che muovano verso un autonomo organo di vertice della giustizia tributaria ed un ripensamento del dettato di cui all'art. 111, comma 7, Cost., ogni nuovo intervento legislativo sembra sempre «figlio dell'idea che l'alto numero dei ricorsi che continua – nonostante gli sforzi del legislatore – a pervenire alla Suprema Corte è indice di ottusa litigiosità dei cittadini e come tale va affrontato: l'idea che sia, viceversa, indice di scarsa qualità delle sentenze rese dai giudici di merito (incentivata dalla insindacabilità della motivazione) (...) non sfiora la mente dei Ministri che si sono susseguiti»<sup>157</sup>.

Con riguardo alla giustizia tributaria, dopo la riforma del 2022 e il suo 'correttivo' del 2023, la speranza riposa, quindi, sulla professionalizzazione dei giudici tributari, cui, anche questa sortisse benefici effetti, dovrebbero però seguire la loro vera indipendenza nonché la specializzazione dei con-

---

<sup>157</sup> Così R. VACCARELLA, *Note sull'art. 380 bis c.p.c.*, cit.

siglieri di Cassazione che compongono la Sezione tributaria. Se la riforma costituisce quindi, sotto taluni aspetti, un «passo avanti», molti rimangono ancora quelli che, lunghi e ben distesi, dovrebbero compiersi per rendere la giustizia tributaria 'al passo' con le altre giurisdizioni costituzionalmente garantite e gli ordinamenti europei più avanzati.



SEZIONE II

**DALLA PROSPETTIVA COMPARATISTICA AL  
PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO**



**RICORSO AMMINISTRATIVO PREVIO  
E CAUTELE COLLEGATE:  
ALCUNE RIFLESSIONI SUL DIRITTO  
TEDESCO SOLLECITATE DALL'ESPERIENZA  
ITALIANA E NON SOLO\***

di ANTONIO GUIDARA

SOMMARIO: 1. La recente improvvisa abrogazione di reclamo e mediazione nell'ordinamento italiano. – 2. *Segue*: il conseguente mutamento di prospettiva dell'indagine. – 3. La non necessaria immediatezza dell'accesso alla via giurisdizionale: la procedura del reclamo-mediazione nella legge processuale tributaria italiana. – 4. *Segue*: le posizioni della Corte costituzionale italiana. – 5. Specificità della tutela cautelare. – 6. Il filtro amministrativo nell'ordinamento tedesco tra *Finanzgerichtsordnung* (FGO) e *Abgabenordnung* (AO): disciplina essenziale. – 7. *Segue*: un'analisi alla luce delle posizioni italiane. – 8. Le cautele amministrative e giurisdizionali previste dell'ordinamento tedesco. – 9. La disciplina europea. – 10. Riferimenti, a mo' di conclusione, a due importanti esperienze straniere: le sorti dei filtri amministrativi a seguito delle aperture del *Tribunal Supremo de España*. – 11. *Segue*: e, soprattutto, la interessante soluzione prevista dal *Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario* latino-americano.

---

\* Si propone, con l'aggiunta di alcune note e attualizzazioni, la relazione al Convegno “*Filtri e accertamento del fatto nel processo: spunti di diritto comparato ed europeo a margine della riforma del processo tributario*”, tenutosi il 19 gennaio 2024 presso l'Università di Statale di Milano. Il convegno è occasionato dal volume *La legge generale tedesca del processo tributario: Finanzgerichtsordnung (FGO)*, Milano, 2022, curato dal prof. G. Ragucci. I riferimenti alla FGO presenti nella relazione sono alla traduzione fattane, nel volume di cui sopra, da P. Marongiu e G. Moschetti con il concorso di S. Giuliani e la supervisione di C. Fraenkel-Haeberle. Sono presenti pure riferimenti all'*Abgabenordnung* (AO), per la cui traduzione si attinge a V.E. FALSITTA, *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011.

## 1. *La recente improvvisa abrogazione di reclamo e mediazione nell'ordinamento italiano*

La mia relazione oggi inaspettatamente risulta di grande attualità. Infatti, con la pubblicazione del d.lgs. n. 220 del 30 dicembre 2023 nella Gazzetta Ufficiale dello scorso 3 gennaio 2024, è venuto meno il filtro amministrativo al ricorso innanzi al giudice tributario, previsto dalla legge processuale tributaria: più esattamente, l'art. 2, comma 3, lett. a), d.lgs. n. 220/2023 cit. ha abrogato l'art. 17-*bis*, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546<sup>1</sup>.

Ciò, peraltro, è avvenuto a sorpresa e in sordina: in difetto di un mandato di tal fatta da parte della legge delega e senza che la commissione di esperti (che ha lavorato alla predisposizione del testo di riforma della legge processuale tributaria) l'avesse previsto; la stessa relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo non fornisce "vere" ragioni<sup>2</sup>. Sembra, più che

<sup>1</sup>Esso così dispone: «A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati: a) il comma 2-septies dell'articolo 15 e l'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; b) il comma 4 dell'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 ottobre 2018, n. 136».

Sulla decorrenza si veda *infra* il testo, ma anche le successive note 3, 4, 5.

<sup>2</sup>La relazione tecnica allo schema di decreto legislativo, trasmesso il 5 dicembre 2023 dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri alla Presidenza del Senato, non fornisce vere ragioni. Infatti, in quello che può essere considerato il passaggio di sintesi, si dice che «*l'abrogazione dell'istituto della mediazione è ... conseguenza diretta dell'introduzione nell'ordinamento tributario del contraddittorio preventivo e del potenziamento dell'istituto dell'autotutela*». Al di là delle imprecisioni presenti in seno alla relazione, su cui si glissa, saltano all'evidenza le diversità di funzione e di ambito applicativo degli istituti richiamati, che svuotano di reale significato le ragioni addotte.

Non ci si può qui dilungare sul contraddittorio preventivo, anche perché risaltano una sua diffusa scarsa focalizzazione e i pasticci legislativi della sua recente positivizzazione nell'art. 6-*bis* dello Statuto (al punto, addirittura, di giustificare due interventi di interpretazione autentica, pochi giorni dopo la sua entrata in vigore: così i commi 1 e 2 dell'art. 7-*bis*, d.l. 29 marzo 2024, n. 39, aggiunti in sede di conversione dalla l. 23 maggio 2024, n. 67). Valga osservare che: il suddetto contraddittorio è funzionale alla qualità dell'azione amministrativa (o alla cd. buona amministrazione di cui all'art. 41 CDFUE); in ogni caso e discutibilmente, esso è stato circoscritto dal legislatore delegato (che ha aggiunto l'art. 6-*bis* dello Statuto) a «gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria» (così il comma 1 dell'art. 6-*bis* cit.), con le esclusioni – di cui successivo comma 2 dell'art. 6-*bis* cit. – degli «atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati» dal d.m. 24 aprile 2024 (anche se rimangono salve varie disposizioni speciali).

Quanto all'autotutela, essa non assolve alla funzione giustiziale, che era invece del reclamo, né surroga la mediazione, diretta addirittura a trovare soluzioni diverse da quelle proprie del reclamo. Essa inoltre ha un ambito di applicazione diverso dal reclamo: viene dal legislatore delegato limitata agli «atti di imposizione», che anche interpretati estensivamente in linea con la

altro, di essere in presenza di una sopravvenienza nell'itinerario legislativo (a quanto pare, caldeggiata dall'amministrazione) e ciò sarebbe confermato da incertezze e mancato coordinamento dei tempi di entrata in vigore delle disposizioni pertinenti (del processo, ma non solo): le incertezze attengono già alla decorrenza dell'abrogazione dell'art. 17-*bis* (che il Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'entrate si è affrettato a superare con uno dedicato e discutibile comunicato stampa<sup>3</sup>), i mancati coordinamenti si colgono non soltanto dalle diverse decorrenze degli interventi su istituti accostabili al reclamo e alla mediazione<sup>4</sup>, ma anche nella mancanza di un'adeguata disciplina transitoria<sup>5</sup>.

---

legge delega (che vuole *sic et simpliciter* «potenziare l'esercizio del potere di autotutela») non diventano gli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, ossia tutti quelli suscettibili di reclamo. Come essa non è sovrapponibile alla mediazione, la quale presuppone il reclamo e non tende all'annullamento dell'atto, specie laddove non siano coinvolte funzioni autoritative. Si aggiunge che la «rinuncia all'imposizione», in cui pure viene *de lege data* a consistere l'autotutela (salvo intendersi sul significato da attribuirvi), nulla ha a che vedere col filtro amministrativo propedeutico al ricorso giudiziale. Ed è superfluo rilevare che, a differenza del reclamo, l'autotutela è esercitabile *ex officio*, senza, cioè, sollecitazione da parte del contribuente.

Probabilmente avrebbe avuto più senso (a sostegno dell'abrogazione dell'art. 17-*bis* cit.): richiamare il potenziamento dell'istituto della conciliazione, più facilmente accostabile al reclamo e alla mediazione, che però non interviene *in limine litis*, ma a processo avviato e coinvolgendo il giudice (specie dopo le più recenti novelle); e porre l'accento sull'insofferenza che gli uffici manifestavano nel rispondere al reclamo nei tempi stringenti di cui all'art. 17-*bis* con quelle che nella sostanza diventavano delle controdeduzioni anticipate (non di rado, con un significativo copia-incolla).

<sup>3</sup> Il riferimento è al comunicato stampa n. 13 del 23 gennaio 2024, ove si afferma perentoriamente che «l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione ex articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, disposta dall'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, in materia di contenzioso tributario, opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro, notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024».

<sup>4</sup> Si pensi alle diverse decorrenze della nuova disciplina dell'autotutela e del contraddittorio (il 18 gennaio 2024), dell'impugnabilità dei dinieghi e dei silenzi di autotutela e delle modifiche recate alla conciliazione giudiziale (il 5 gennaio 2024), della generalizzata entrata in vigore delle modifiche alla legge processuale tributaria (il 1° settembre 2024), delle modifiche recate alla disciplina dell'accertamento con adesione (il 30 aprile 2024), decorrenze a loro volta diverse da quella affermata dal MEF per l'abrogazione della procedura di reclamo-mediazione (il 4 gennaio 2024).

<sup>5</sup> Come è noto, ciò, a far data dal 4 gennaio 2024, ha indotto i difensori ad immediate prudenziali costituzioni in giudizio – senza cioè aspettare il decorso dei termini del reclamo – nonostante la proposizione del ricorso in costanza della vecchia disciplina e della conseguente obbligatorietà del reclamo. Specificamente sulle problematiche di ordine intertemporale cfr. G. INGRAO, *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 gennaio 2024, §§ 4-5.

Viene così meno il filtro amministrativo cui ho fatto riferimento nell'immaginare la mia relazione, il reclamo, noto anche come reclamo-mediazione<sup>6</sup>, di cui all'art. 17-*bis* cit., e inevitabilmente mi vedo costretto a rivedere l'impostazione della mia relazione (ma anche e di conseguenza il titolo della stessa) e a coniugare al passato periodi concepiti al presente.

Viene meno un istituto che pur nella sua breve vita – nasce nel 2011<sup>7</sup> – si era rivelato non poco problematico al punto di essere modificato ripetute volte<sup>8</sup>, di subire una declaratoria di incostituzionalità<sup>9</sup>, di essere sostituito<sup>10</sup> e di poi ancora modificato<sup>11</sup>. Risaltavano, infatti: le complicazioni date dal fatto che un unico atto era allo stesso tempo ricorso giurisdizionale e reclamo amministrativo, ma poteva contenere una proposta di mediazione, la quale era altro dal ricorso e dal reclamo (tant'è che poteva anche avere una genesi officiosa e incidere ugualmente sugli esiti dei primi)<sup>12</sup>; i vizi genetici di incostituzionalità, prontamente denunciati da più parti, cui (si sarebbe potuto ovviare se solo si fossero ascoltate le voci dalla dottrina e cui) si pone parziale rimedio solo in concomitanza con la declaratoria di incostituzionalità, trasformandosi il filtro da condizione di ammissibilità a condizione di procedibilità della domanda<sup>13</sup>; la coesistenza in esso di due

---

<sup>6</sup> È più corretto riferirsi alla “procedura di reclamo con eventuali proposte di mediazione, del contribuente e dell'ufficio”, ma è diffusa la formula “reclamo-mediazione”, come rilevato ad esempio da A. GUIDARA, *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2021, I, p. 104 ss. e ivi riferimenti.

<sup>7</sup> Esso è stato introdotto dall'art. 39, comma 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011, n. 111.

<sup>8</sup> Alcune delle modifiche sono richiamate nelle note successive.

<sup>9</sup> La Corte costituzionale, con sentenza 16 aprile 2014, n. 98, ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale del comma 2 nel testo originario («La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio»), anteriore alla sua sostituzione ad opera dell'art. 1, comma 611, lett. a), numero 1), l. 27 dicembre 2013, n. 147. Invero, le questioni di legittimità costituzionale sollevate da più Commissioni tributarie con sei ordinanze erano anche altre, in aggiunta a quelle accolte, ma la Corte le ha dichiarato inammissibili e/o non fondate.

<sup>10</sup> L'art. 9, comma 1, lett. l), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 ho disposto la sostituzione integrale dell'art. 17-*bis* cit.

<sup>11</sup> Da ultimo da parte dell'art. 4, comma 1, lett. e), l. 31 agosto 2022, n. 130. Per il testo finale dell'art. 17-*bis* si veda *infra*, nota 17.

<sup>12</sup> Su specificità ed autonomia della mediazione cfr. ad esempio A. GUIDARA, *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, cit., p. 104 ss.

Cfr. anche *infra*, nota 14.

<sup>13</sup> Tra i primi che denunciarono l'illegittimità dell'art. 17-*bis* cit. si veda G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 115 ss. Sull'evoluzione delle posi-

“anime” diverse, il reclamo e la mediazione, non di rado confuse già dallo stesso legislatore, al punto di far parlare di un’unica procedura di reclamo-mediazione<sup>14</sup>; le possibili duplicazioni e sovrapposizioni con istituti vicini, precedenti e successivi, ma dalle funzioni e dai perimetri applicativi differenti e nient’affatto espressivi di un auspicato e auspicabile disegno unitario<sup>15</sup>.

## 2. Segue: *il conseguente mutamento di prospettiva dell’indagine*

Le ragioni dell’abrogazione dell’art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/1992 non sono di facile intellesione (probabilmente una visione completa si potrà cogliere nel tempo e guardando – al di là della revisione del processo tributario di cui al d.lgs. n. 220/2023 cit. – ai diversi pertinenti interventi legislativi, emanati in applicazione della delega di riforma fiscale n. 111/2023 cit.)<sup>16</sup>. Personalmente, pur con qualche riserva, plaudo alla soluzione abrogativa, giacché già per le ragioni esposte (che, poi, non sono le sole) la disciplina non brillava per chiarezza e sistematicità; al che si aggiunge che le tinte del quadro risultante dai diversi interventi legislativi via via succedutisi sono diventate fosche a causa delle recenti riforme intervenute ed in essere (a partire dalle modifiche recate dalla l. 31 agosto 2022, n. 130).

La recentissima abrogazione del filtro amministrativo delinea una disciplina decisamente diversa da quella tedesca, cui in questa sede si guarda, dal momento che, salve eccezioni, tanto per la *Finanzgerichtsordnung* (FGO)

---

zioni circa le conseguenze dell’omessa presentazione del reclamo si veda ad es. C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, p. 65 ss.

Cfr. *supra*, nota 9.

<sup>14</sup> Su diversità ed autonomia della mediazione dal reclamo si veda ad esempio e di recente A. GUIDARA, *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, cit., p. 104 ss.

<sup>15</sup> I riferimenti sono all’accertamento con adesione, alle acquiescenze, all’autotutela, alla conciliazione giudiziale.

<sup>16</sup> La soluzione, di abrogazione dell’art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, avanzata dal legislatore delegato non convince: non tanto per le *litterae legis* di riferimento (così, probabilmente, nel coordinamento richiesto dalla delega si può far rientrare anche l’abrogazione: il riferimento è alla previsione della delega, di cui all’art. 19, comma 1, lett. a), ove si chiedono al Governo gli opportuni coordinamenti con la disciplina dell’autotutela, disciplina che la delega vuole potenziare: in particolare gli si chiede di «coordinare con la nuova disciplina di cui all’articolo 4, comma 1, lettera h), altri istituti a finalità deflattiva operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all’articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria»), quanto per la *ratio* loro sottostante: in proposito di veda quanto osservato finora in particolare *supra* nella nota 2.

quanto per l'*Abgabenordnung* (AO) il filtro è necessario per accedere alla tutela giurisdizionale innanzi alla giurisdizione tributaria (resa da *Finanzgerichte* e *Bundesfinanzhof*), pur con temperamenti e cautele (cfr. *infra* § 6). Ed analogamente può dirsi per altre discipline straniere comparabili, cui pure si accennerà. Tuttavia in questa sede non interessa tanto il confronto delle discipline, quanto guardare alle ragioni che possano stare alla base delle soluzioni in esse recepite, allo scopo di discorrere, se possibile, di un auspicabile sostrato comune che possa offrire adeguate garanzie ad un diritto fondamentale, quello alla tutela giurisdizionale, laddove si confronti coll'autoritarità delle potestà fiscali.

Ovviamente: si procede con timidezza e nella consapevolezza della difficoltà e della limitatezza dell'analisi che si conduce, ma anche di avere a che fare con tante e (e a volte tanto) diverse soluzioni; e si segue un'impostazione più che altro soggettiva, anche perché non essendo più un testo di riferimento la "disciplina" italiana può in qualche modo sintetizzarsi nelle ragioni espresse dalla Corte costituzionale in proposito.

### ***3. La non necessaria immediatezza dell'accesso alla via giurisdizionale: la procedura del reclamo-mediazione nella legge processuale tributaria italiana***

Il filtro amministrativo nel processo tributario italiano, di cui all'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, ha avuto vita breve: introdotto nel 2011 è stato abrogato nel 2024<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Cfr. paragrafo precedente. Nella sua ultima veste l'art. 17-*bis* cit. così prevedeva: «1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

1-bis. Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014.

2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 lu-

Esso si connotava per essere obbligatorio per la maggior parte delle liti tributarie, le quali venivano individuate essenzialmente per valore: fino a cinquantamila euro (in origine ventimila euro). La sua proposizione condizionava la procedibilità della domanda, ma per novanta giorni, vale a dire il termine entro cui l'ufficio era chiamato a pronunciarsi sul reclamo; mentre nella versione originale, sostituita dal legislatore e dichiarata incostituzionale, la sua proposizione condizionava l'ammissibilità della domanda. Tra le caratteristiche si segnalava: la coincidenza del reclamo col ricorso giurisdizionale, dal che ai fini che qui interessano discendeva che il reclamo andava proposto entro il termine per impugnare l'atto e notificato

---

glio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

9-bis. In caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis».

all'ufficio destinatario del ricorso; l'ufficio destinatario del reclamo (e del ricorso) era chiamato a pronunciarsi su di esso entro il termine di novanta giorni, durante il quale il ricorso era improcedibile e dalla scadenza del quale si procedeva ad investire il giudice della causa; riscossione e pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo erano sospesi durante la pendenza del reclamo (ma nella veste originaria dell'art. 17-*bis* cit. non lo erano).

Come si è detto, sul reclamo si è pronunciata la Corte Costituzionale, la quale lo ha fatto in linea con proprie precedenti pronunce, non soltanto in materia tributaria. È bene riprenderne alcune argomentazioni, che possano servire ad analizzare con gli opportuni adattamenti quanto previsto dall'ordinamento tedesco (e non solo).

#### 4. Segue: *le posizioni della Corte costituzionale italiana*

La Corte costituzionale con sentenza 98 del 16 aprile 2014 ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 17-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 546/1992<sup>18</sup>. La sentenza è articolata (dichiarando inammissibili e infondate la maggior parte delle censure sollevate), ma il ragionamento che qui interessa mettere in evidenza si può riassumere in due passaggi (che appartengono ad itinerari decisionali diversi, ma collegati tra loro).

Innanzitutto preme rilevare come la Corte non ritenga l'esistenza di un filtro amministrativo di per sé in contrasto col diritto alla tutela giurisdizionale costituzionalmente garantito, purché esso sia giustificato da «esigenze di ordine generale» o da «superiori finalità di giustizia»<sup>19</sup>. Nello

---

<sup>18</sup> La sentenza ha avuto ampio risalto e generale condivisione. Tra i commenti si ricordano: C. GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, p. 477 ss.; P. SANDULLI, *La Corte Costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, p. 813 ss.

Sull'evoluzione delle posizioni circa le conseguenze dell'omessa presentazione del reclamo si veda, già nel clima che porta alla maturazione della riscrittura dell'art. 17-*bis* cit. (di cui alla nota precedente) e della decisione della Corte costituzionale (richiamata nel testo), C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, cit., p. 65 ss. Più di recente, cfr. anche G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Accordi ed azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di A. Guidara, Pisa, 2020, p. 97 ss.

<sup>19</sup> Cfr. il passaggio: «la Corte esclude che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela (sentenze n. 154 e n. 82 del 1992, n. 130 del 1970, n. 64 del 1964), essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri – in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo – che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne

specifico essa ritiene che il reclamo (ma anche la mediazione, anche se il riferimento non sembra appropriato), favorendo la definizione delle controversie in una fase che precede il giudizio, tendenzialmente soddisfa l'interesse generale sotto un duplice aspetto: per un verso, assicura un più pronto e meno dispendioso (quanto a tempi e costi del processo) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di lite, con vantaggi sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; per altro verso, riduce il numero dei processi di cui sono investiti i giudici tributari e, così, assicura agli stessi tempi più brevi e maggiore attenzione. Così dicendo richiama una serie di precedenti conformi in linea coi quali si pone, essendosi in passato più volte pronunciata su altri ricorsi amministrativi, cui le leggi tributarie subordinavano la proposizione della domanda di tutela giurisdizionale.

Allo stesso tempo, però, la Corte ritiene che gli stessi interessi generali in nome dei quali si può prevedere un accesso condizionato alla tutela incontrino dei limiti invalicabili: «il legislatore “è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa” (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), “deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile” (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un “congruo bilanciamento” tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997)». Nello specifico del caso in esame, la sanzione della decadenza per mancato esperimento del rimedio amministrativo travalica questi limiti: la Corte lo ribadisce per il reclamo, dichiarando incostituzionale il comma 2 dell'art. 17-bis in esame, allineandosi ad una serie di precedenti dello stesso tenore (che avevano riguardato proprio la materia tributaria)<sup>20</sup>.

---

comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia (sentenze n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992; in termini simili, sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992, n. 130 del 1970)».

<sup>20</sup> Questo il passaggio della sentenza: «In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979). Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 – secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) –

Si aggiunge che il ragionamento così schematizzato è dalla Corte svolto su altri profili dell'esercizio del diritto alla tutela giurisdizione: ricordo per tutte, sempre in materia tributaria, la successiva sentenza n. 44 del 3 marzo 2016, mediante la quale la Corte con una doppia declaratoria di incostituzionalità (estesa, cioè, al testo normativo che frattanto sostituisce quello censurato) interviene su alcuni profili della competenza territoriale del giudice tributario, disegnata e ridisegnata dall'art. 4 della legge processuale tributaria, giudicati di «sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione garantito dall'art. 24 della Costituzione» (o comunque suscettibili di «rendere oltremodo difficoltosa la tutela giurisdizionale»); anche qui numerosi sono i riferimenti a precedenti del giudice delle leggi<sup>21</sup>.

### 5. Specificità della tutela cautelare

C'è un altro profilo di interesse che merita di essere evinto dalla sentenza della Corte costituzionale n. 98/2014 cit. Alcuni dei remittenti si dolgono del fatto che durante la fase amministrativa il contribuente non avrebbe

---

comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost. Il comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso a opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo».

Tra i precedenti in materia tributaria richiamati dalla Corte si ricordano: 27 luglio 1994, n. 360, in materia di imposta sugli spettacoli (dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 39, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui agli artt. 38 e 40, D.P.R. n. 640/1972, l'esperimento della azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo); 23 novembre 1993, n. 406, in materia di imposta di bollo (dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, nella parte in cui non prevede, in materia di rimborsi d'imposta, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo).

<sup>21</sup>La Corte, infatti, riconosce: da un lato, l'ampia discrezionalità del legislatore nella formazione degli istituti processuali, anche in materia di competenza; dall'altro lato, l'esistenza di un limite a tale discrezionalità, che è quello «della manifesta irragionevolezza della disciplina, che si ravvisa ... ogniqualevolta emerge un'ingiustificabile compressione del diritto di agire». Tale compressione viene certamente ravvisata ogni qualvolta siano imposti oneri o siano prescritte modalità che rendano impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale, quale lo spostamento territoriale notevole che il contribuente può essere tenuto a sopportare in forza di criteri di determinazione della competenza legati esclusivamente alla decisione dell'ente locale. Cfr. *amplius*, anche per vari riferimenti, A. GUIDARA, *Incostituzionalità dei criteri di determinazione della competenza territoriale delle Commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 2016, p. 2144 ss. I virgolettati sono tratti dalla sentenza.

accesso alla tutela cautelare (*id est* la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato); ma lo fanno male – perché le vicende al loro esame si trovavano in sede giurisdizionale (ed anzi era mancata la fase amministrativa) e, per di più, in un caso la sospensione era stata già concessa, in altro era stata negata – con la conseguenza che le doglianze vengono dichiarate inammissibili per difetto di rilevanza.

Tuttavia la Corte si mostra sensibile al problema, tant'è che valuta la possibile estensione della censura alla nuova veste normativa dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, frattanto intervenuta, ma esclude l'estensione perché il legislatore nel riformulare l'art. 17-*bis* ha previsto una sospensione *ex lege* dell'atto impugnato durante la fase del reclamo (con l'introduzione del comma 9-*bis*<sup>22</sup>) e così pone rimedio al lamentato *vulnus* di tutela («Poiché, pur restando impregiudicata ogni valutazione in ordine alla legittimità del menzionato *ius superveniens*, esso appare chiaramente diretto a elidere o, comunque, ad attenuare, gli indicati profili di censura prospettati nelle ordinanze di rimessione, deve escludersi che gli stessi possano essere trasferiti anche sul nuovo testo dell'art. 17-*bis*»).

La sensibilità della Corte ben si può comprendere per l'essenzialità della tutela cautelare (come è noto, strumentale alla tutela piena, di cui garantisce efficienza ed effettività)<sup>23</sup> e trova un pronto riscontro in un più lontano, ma significativo precedente, dato dalla sentenza 24 luglio 1998, n. 336: in essa, infatti, si impone un'interpretazione costituzionalmente orientata

---

<sup>22</sup> Il riferimento è al comma 9-*bis* introdotto nel 2013 (*ex art.* 1, comma 611, lett. a, n. 4, l. 27 dicembre 2013, n. 14), per il quale: «La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2». Con la riscrittura dell'art. 17-*bis* ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. l), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, il predetto comma è sostituito dal comma 8, così disponendosi: «La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta».

<sup>23</sup> Sul che sono ancora attuali gli insegnamenti di P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Milano, 1936, che come evidenziato da più parti hanno segnato l'evoluzione della *scientia iuris* e degli ordinamenti, anche stranieri: cfr. ad es. R. CAPONI, *Piero Calamandrei e la tutela cautelare*, in *Riv. dir. proc.*, 2012, p. 1250 ss., ove per rimanere alla proiezione del convegno si richiamano le influenze sui contributi di vari autori tedeschi, quali: F. BAUR, *Studien zum einstweiligen Rechtsschutz*, Tübingen, 1967; D. LEIPOLD, *Grundlagen des einstweiligen Rechtsschutzes im zivil-, verfassungs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren*, München, 1971; R. STÜRNER, *Einstweiliger Rechtsschutz*, in M. STORME (a cura di), *Procedural Laws in Europe – Towards Harmonisation*, Antwerpen/Apeldoorn, 2003, p. 143 ss.

delle norme, per cui la tutela cautelare deve essere consentita in difetto di indicazione espressa, anche durante la fase amministrativa propedeutica alla proposizione del ricorso. Tant'è che nella speciale disciplina dei ricorsi avverso i ruoli formati dagli ormai soppressi Centri di servizio, di cui all'art. 10, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787 (richiamato dall'art. 20, comma 3, d.lgs. n. 546/1992), su cui la Corte costituzionale era chiamata a pronunciarsi, la sentenza n. 336/1998 cit. ritiene possibile chiedere immediatamente la sospensione giurisdizionale, ancorché il giudice tributario non sia stato investito della causa (cosa che per la predetta disciplina speciale avveniva decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla notifica del ricorso all'ufficio)<sup>24</sup>. Sicché, anche a voler immaginare la rilevanza della doglianza di legittimità, difficilmente sulla disciplina in esame si sarebbe potuti arrivare ad una declaratoria di illegittimità (nella sentenza n. 98/2014 cit.), imponendosi eventualmente anche qui una pronuncia interpretativa di rigetto.

Si aggiunge che la pronuncia n. 336/1998 si apprezza tanto più perché: interviene nella prima vigenza della nuova legge processuale tributaria (il d.lgs. n. 546/1992 entra effettivamente in vigore il 1° aprile 1996 e l'ordinanza di remissione è del 26 ottobre 1996), che introduce la tutela cautelare (non presente nella vecchia legge processuale tributaria, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636); e prende le distanze da un più lontano precedente della stessa Corte (la sentenza n. 63 del 1° aprile 1982), oltre che pressoché coeve posizioni della Corte di cassazione, ove si affermava la non essenzialità della tutela cautelare<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> *Mutatis mutandis* si può richiamare, se si vuole, la disciplina della mediazione civile e commerciale, di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, tormentata non meno di quella del reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis, d.lgs. n. 546/1992, e anch'essa destinataria di interventi della Consulta, ove però sin dalla stesura originaria si prevede che «lo svolgimento della mediazione non preclude in ogni caso la concessione dei provvedimenti urgenti e cautelari, né la trascrizione della domanda giudiziale»: così il comma 5 dell'art. 5, d.lgs. n. 28/2010, già comma 3 dello stesso articolo.

<sup>25</sup> La Corte costituzionale, invero, si allinea a posizioni espresse dalla Corte di cassazione. E diverse sono le pronunce: infatti, alle più note sentenze della Cass. n. 1471 del 5 marzo 1980 delle Sezioni Unite (in *Dir. prat. trib.*, 1980, II, p. 432 ss. con nota critica di C. GLENDI, *Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario*), e della Corte costituzionale, la cit. sentenza n. 63/1982 (in *Boll. trib.*, 1982, p. 729 ss., con nota critica di F. TESAURO, *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte costituzionale*), hanno fatto seguito numerose altre pronunce di entrambe le Corti.

Fortemente critica era la dottrina dell'epoca; tra le posizioni più significative si vedano: C. GLENDI, *La tutela cautelare in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1153 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 166 ss.; C. CONSOLO, *Dal conten-*

## 6. *Il filtro amministrativo nell'ordinamento tedesco tra Finanzgerichtsordnung (FGO) e Abgabenordnung (AO): disciplina essenziale*

Occorre guardare a questo punto alla disciplina tedesca, i cui tratti fondamentali si rinvengono nei due testi della *Finanzgerichtsordnung* (FGO) e dell'*Abgabenordnung* (AO). Sin da subito si segnala nelle stesse la presenza del filtro amministrativo. Naturalmente si guarda alle linee generali della relativa disciplina e in funzione delle considerazioni che si vogliono svolgere.

Per l'art. 44, comma 1, FGO «... l'azione è ammissibile se il procedimento preliminare, relativo al rimedio giuridico pregiudiziale, non è andato a buon fine integralmente o parzialmente». La previsione rinvia ai casi previsti (esordisce, infatti: «nei casi in cui sia previsto un rimedio giuridico pre-giudiziale ...»), ma può dirsi di pressoché generale applicazione, in forza delle previsioni degli artt. 347 ss. dell'AO, ove in particolare a fronte di una generale applicazione del ricorso amministrativo (*Einspruch*) ai sensi dell'art. 347 risaltano le ipotesi di cui all'art. 348, in cui il ricorso non è ammesso (*Ausschluss des Einspruchs*).

Sono previste eccezioni dalla stessa FGO, la quale all'art. 44 fa salve le previsioni di cui ai successivi artt. 45 e 46, ossia il ricorso *per saltum* (*Sprungklage*) e il ricorso a seguito di inattività (*Untätigkeitsklage*). È, infatti, possibile prescindere dal ricorso e adire direttamente il giudice se l'amministrazione vi acconsente entro un mese dalla proposizione del ricorso al giudice tributario (si osserva che di regola l'amministrazione acconsente in presenza di ricostruzioni condivise dei fatti sì da affidare al giudice la soluzione delle questioni giuridiche<sup>26</sup>) oppure se sia fatta valere l'illegittimità del provvedimento di pignoramento. Ancora – per l'art. 46 cit. – qualora senza adeguata giustificazione l'amministrazione non si pronunci sul rimedio pre-giudiziale entro termini adeguati, «decorsi almeno sei mesi...» si può prescindere dalla conclusione della via amministrativa ed adire direttamente il giudice tributario<sup>27</sup>.

---

zioso al processo tributario. *Studi e casi*, Milano, 1990, *passim* gli scritti contenuti nelle sezioni V e VI; C. MAGNANI, *Il potere cautelare dell'Amministrazione finanziaria e i procedimenti di sospensione della riscossione*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1165 ss.; S. MUSCARÀ, *Prospettive nuove in tema di tutela cautelare. Sul potere cautelare dell'intendente di finanza e sull'impugnazione dei relativi provvedimenti innanzi al TAR*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1029 ss.

<sup>26</sup> Cfr. P. MARONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, in G. RAUCCI (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario: Finanzgerichtsordnung (FGO)*, cit., p. 79 s.

<sup>27</sup> Si osserva come l'azione di accertamento, residuale rispetto a quella costitutiva e di adem-

Tra le particolarità si segnala che: il termine per proporre il ricorso è di un mese dalla notifica dell'atto amministrativo<sup>28</sup>, ma esso comincia a decorrere solo se l'interessato viene informato per iscritto (su possibilità di presentare ricorso, autorità presso cui farlo, sede della stessa, termine entro cui farlo) e diventa di un anno se siffatta informazione manca o non è corretta<sup>29</sup>, mentre non vi è termine se si sostiene che non è stata emessa una decisione su una domanda del ricorrente per il rilascio di un atto amministrativo<sup>30</sup>; il ricorso (indirizzato all'ufficio che ha emesso l'atto impugnato o non ha emesso l'atto richiesto) va presentato per iscritto, ma può essere presentato dal ricorrente mediante dichiarazione orale messa a verbale e senza particolari formalità («è sufficiente che dallo scritto si possa dedurre chi ha presentato il ricorso»)<sup>31</sup>; la sua presentazione non sospende l'esecuzione dell'atto impugnato, che però può essere disposta dall'ufficio<sup>32</sup>; ove la decisione non arrivi in tempi adeguati si può adire direttamente il giudice<sup>33</sup>; all'esito del rimedio pre-giudiziale è possibile anche un *reformatio in peius* del provvedimento impugnato<sup>34</sup> (dove l'affermazione di plurime

---

pimento, non sia condizionata all'esperimento di un previo ricorso amministrativo o all'osservanza di un termine decadenziale: cfr. C. FRAENKEL-HAERBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, in G. RAGUCCI (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario: Finanzgerichtsordnung (FGO)*, cit., p. 37.

<sup>28</sup> Cfr. art. 355 AO, ove si aggiunge: «un ricorso contro una dichiarazione-autoliquidazione tributario deve essere presentato entro un mese dal momento in cui la dichiarazione è stata presentata all'autorità finanziaria e, nei casi di cui al § 168, comma 2, entro un mese dalla conoscenza dell'approvazione».

<sup>29</sup> Cfr. art. 356 AO, ove si fissa il termine annuale per proporre il ricorso «a meno che non sia stato possibile proporlo prima della scadenza del termine annuale per causa di forza maggiore o sia stato comunicato per iscritto o in formato elettronico che non è possibile proporre ricorso».

<sup>30</sup> Infatti, per l'art. 355, comma 2, AO «il ricorso di cui al § 347, comma 1, capoverso 2 non è soggetto a termine» e il citato capoverso della previsione richiamata (dedicata più in generale all'ammissibilità del ricorso) recita «il ricorso è inoltre ammissibile se si sostiene che non è stata emessa una decisione nelle materie indicate al comma 1 relative ad una domanda presentata dal ricorrente per il rilascio di un atto amministrativo, senza la previa comunicazione di un motivo valido entro un tempo ragionevole».

<sup>31</sup> Cfr. *amplius* art. 357 AO. L'ultimo comma di quest'ultimo stabilisce che: «nella presentazione si deve specificare l'atto amministrativo contro cui è diretto il ricorso. Si devono indicare i motivi per cui l'atto amministrativo è impugnato ... i fatti posti a fondamento ... e i corrispondenti mezzi di prova».

<sup>32</sup> Cfr. *amplius*, paragrafo 5.

<sup>33</sup> È il ricorso a seguito di inattività di cui all'art. 46 FGO, di cui si è detto in precedenza.

<sup>34</sup> Cfr. art. 367 AO, per il cui comma 2: «... l'atto amministrativo può essere corretto an-

funzioni del ricorso<sup>35</sup>, che poi probabilmente convergono in una sua funzione giustiziale).

### 7. Segue: un'analisi alla luce delle posizioni italiane

Ebbene, immaginiamo di riferire all'ordinamento tedesco le argomentazioni della nostra garantista Corte costituzionale.

Così, ripercorrendo il ragionamento svolto, non vi è dubbio che il rimedio pre-giudiziale tedesco appaia giustificato da «esigenze di ordine generale» o da «superiori finalità di giustizia»<sup>36</sup>: per un verso, assicura un più pronto e meno dispendioso (quanto a tempi e costi del processo) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di lite, con vantaggi sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; per altro verso, riduce il numero dei processi di cui sono investiti i giudici tributari e, così, assicura agli stessi tempi più brevi e maggiore attenzione. Si aggiunge che, a differenza dell'Italia i numeri delle liti definite in via pregiudiziale (più della metà) confermerebbero decisamente ciò; al che si aggiungono anche *ad abundantiam* gli inevitabilmente più contenuti tempi processuali<sup>37</sup>.

Allo stesso tempo il filtro amministrativo tedesco rappresenta una condizione di procedibilità della domanda, l'inosservanza della quale comporta – da parte del giudice – la rimessione all'ufficio della lite, affinché si

---

che a sfavore del ricorrente, qualora lo stesso sia stato avvertito sulla possibilità di ottenere una decisione a sfavore e gli è stata data l'opportunità di esprimere le sue osservazioni in merito ...».

<sup>35</sup> Si osserva infatti che «le funzioni del ricorso amministrativo previo vengono ricondotte dalla dottrina tedesca a tre tipologie fondamentali: quella dell'autotutela amministrativa ...; il rafforzamento della tutela individuale, trattandosi di un rimedio più semplice ed economico per il cittadino ...; e la ... riduzione del carico di lavoro gravante sul giudice ...»: così C. FRAENKEL-HAERBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, in G. RAGUCCI (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario: Finanzgerichtsordnung (FGO)*, cit., p. 41 s.

<sup>36</sup> Cfr. *supra*, paragrafo 4.

<sup>37</sup> P. MARONGIU, *Il giudice e il modello dualistico nel processo tributario tedesco*, in G. RAGUCCI (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario: Finanzgerichtsordnung (FGO)*, cit., p. 75, nota 13, riferisce che «da un'indagine statistica effettuata risulta che il ricorso della fase pregiudiziale abbia “abbattuto” il contenzioso tributario di circa il 60% proprio perché magna pars delle eccezioni sollevate attengono ad errori dell'Amministrazione commessi nell'accertamento». Cfr. anche C. FRAENKEL-HAERBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, cit., p. 48 s.

proceda col rimedio pre-giudiziale<sup>38</sup>. Anche se, va detto, il giudice potrebbe anche decidere di trattenere a sé la lite<sup>39</sup>; e si aggiunge che vi sono ipotesi, riferite in precedenza, in cui si può prescindere dal rimedio amministrativo o in cui esso non è consentito (cfr. artt. 45 e 46 *FGO* e 348 *AO*)<sup>40</sup>. Nessuna norma prevede che il ricorso amministrativo si atteggi a condizione di ammissibilità della domanda. Sicché non sarebbero violati quei limiti invalicabili, che – per la Corte costituzionale italiana – incontrano gli stessi interessi generali in nome dei quali si preveda un accesso condizionato alla tutela. E ciò è tanto più vero perché: il rimedio amministrativo è facilmente proponibile, finanche con dichiarazione orale messa a verbale; il termine per proporlo si dilata, ove l'amministrazione non dia specifiche indicazioni per iscritto circa il ricorso (nel caso di ricorso a seguito di inattività dell'ufficio il termine dilatorio per adire il giudice, di sei mesi dalla presentazione del rimedio pre-giudiziale, può anche abbreviarsi a causa delle peculiari circostanze del caso<sup>41</sup>); dal rimedio amministrativo in alcuni casi si può prescindere.

Da quanto brevemente esposto si può agevolmente concludere: che il filtro amministrativo previsto dall'ordinamento tedesco non pregiudica la tutela giurisdizionale del contribuente; ma anche che – finalizzando così l'immaginazione iniziale – che esso supererebbe indenne un eventuale vaglio di costituzionalità da parte della nostra garantista Corte costituzionale (naturalmente ai parametri italiani di costituzionalità, ben si potrebbero sostituire quelli tedeschi di cui all'art. 19 della *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, laddove si afferma che «*Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen*»).

---

<sup>38</sup>L'art. 45 *FGO* stabilisce: «se un ricorso è presentato senza il procedimento preliminare ai sensi del comma 1 il Tribunale, entro tre mesi dal deposito del fascicolo ovvero al più tardi entro sei mesi dalla notifica del ricorso, lo può rimettere, emettendo ordinanza, all'ufficio competente per l'esecuzione del procedimento preliminare, qualora sia necessario un ulteriore chiarimento dei fatti che richieda rilevanti accertamenti per tipo o per ambito e la rimessione sia opportuna anche nell'interesse delle parti ... Qualora l'amministrazione, nei casi di cui al comma 1, non acconsenta o il Tribunale rimetta il ricorso ai sensi del comma 2, questo deve essere trattato come rimedio pre-giudiziale».

<sup>39</sup>Cfr. nota precedente.

<sup>40</sup>Cfr. *supra*, § 4.1.

<sup>41</sup>Cfr. art. 46 *FGO*.

## 8. *Le cautele amministrative e giurisdizionali previste dell'ordinamento tedesco*

Resta un profilo da considerare: quello della tutela cautelare. Infatti, se può essere differita la tutela piena, in nome di interessi superiori, non può dirsi altrettanto per la tutela cautelare, della quale per la sua provvisorietà e per la strumentalità alla prima deve garantirsi l'immediatezza, ovvero si devono prevedere in sede legislativa soluzioni che sterilizzino l'esigenza di tutela cautelare (per l'appunto, nella sentenza n. 98/2014 cit. la Corte costituzionale non estende *ex se* la questione di costituzionalità al nuovo testo dell'art. 17-*bis*, frattanto emanato, perché il legislatore aveva *medio tempore* introdotto una sospensione *ex lege* della riscossione e del pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo<sup>42</sup>).

Ebbene, tanto l'*AO* quanto la *FGO* contemplano un intervento amministrativo, per lo più di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato: si tratta di un intervento che può essere disposto dall'ufficio adito in sede pre-giudiziale, secondo una disciplina articolata ed in alcuni casi stringente (ad esempio di doverosità della sospensione, di annullamento dell'esecuzione posta in essere, ecc.), che prevede anche una tutela giurisdizionale avverso l'eventuale diniego di sospensione<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Cfr. *supra*, paragrafo 3 ed in particolare nota 22. Si ricorda, infatti, che in una analoga e pressoché coeva vicenda, peraltro citata, la Corte costituzionale ha esteso la statuizione di illegittimità costituzionale alla disciplina frattanto intervenuta, ravvisandovi gli stessi vizi di legittimità della disposizione contestata dal giudice *a quo* («trattandosi di disposizione sostitutiva contenente disposizioni analoghe in contrasto coi principi affermati nella odierna decisione»): il riferimento è a Corte cost. n. 44/2016 e sul punto si veda *amplius* quanto osservato in A. GUIDARA, *Incostituzionalità dei criteri di determinazione della competenza territoriale delle Commissioni tributarie*, cit., p. 2146 e nota 12.

<sup>43</sup> La disciplina è recata essenzialmente: dall'art. 361 dell'*AO* (ove ad es.: «(1). ... la proposizione del ricorso non interrompe l'esecuzione dell'atto amministrativo impugnato né sospende in particolare la riscossione di un'imposta ... (2). L'autorità finanziaria che ha emesso l'atto amministrativo impugnato può sospendere l'esecuzione in tutto o in parte ... Su richiesta dell'interessato dovrà essere disposta la sospensione quando esistono seri dubbi sulla legittimità dell'atto impugnato o se l'esecuzione comporterebbe per il soggetto coinvolto una difficoltà iniqua non giustificata da interessi pubblici prevalenti. Se l'atto amministrativo è già stato eseguito in luogo della sospensione verrà disposto l'annullamento dell'esecuzione ... (5). Contro il diniego della sospensione dell'esecuzione, il tribunale può essere adito solo ai sensi dell'art. 69, commi 3 e 5 frase 3 del Codice di Procedura Tributaria»), ma cfr. anche articoli successivi; dall'art. 69 *FGO* (ove ad es.: «(1). ... la proposizione del ricorso non sospende l'esecuzione dell'atto amministrativo impugnato, in particolare non subisce arresti il procedimento di riscossione di un'imposta ... (2). 1. La competente amministrazione finanziaria può sospendere in tutto o in parte l'esecuzione del provvedimento. 2. La sospensione è disposta su istanza in pre-

Ma soprattutto la *FGO* prevede un'ampia tutela cautelare. Risaltano le previsioni dell'art. 69 *FGO*, quali: «il Tribunale può sospendere l'esecuzione in tutto o in parte»; «la relativa istanza può essere presentata anche prima della presentazione del ricorso»; «qualora il provvedimento sia stato portato ad esecuzione nel momento in cui è assunta la decisione, il Tribunale può ordinare l'annullamento, integrale o parziale, dell'esecuzione anche contro la costituzione di una garanzia»<sup>44</sup>. Come pure risaltano le previsioni dell'art. 114 *FGO*, quali: «A fronte di un'istanza, il Tribunale, anche prima della proposizione del ricorso, può adottare provvedimenti provvisori relativi all'oggetto della controversia, se sussiste il pericolo che la realizzazione del diritto dell'istante possa subire un pregiudizio dal mutamento della situazione esistente ovvero possa essere resa in modo rilevante»; «i provvedimenti provvisori sono ammissibili anche per disciplinare una situazione provvisoria riferita ad un rapporto giuridico controverso, se tale disposizione, in principal modo nel caso di rapporti giuridici di durata, appare necessaria a scongiurare svantaggi significativi ovvero per contrastare un potere incombente o anche per altre ragioni»<sup>45</sup>. Dal che si conclude che quella cautelare è una tutela ricca di sfumature, assai penetrante, innominata ed onnicomprensiva<sup>46</sup>.

Sicché, se è vero che a differenza di quanto prevedeva l'ordinamento italiano, l'ordinamento tedesco non contempla una sospensione *ex lege* durante la pendenza del rimedio pre-giudiziale, il secondo prevede comunque una serie di cautele legislative idonee a garantire ampiamente il contribuente che ricorre nei confronti dell'amministrazione finanziaria: tanto amministrative (per lo più di sospensione dell'esecuzione dell'atto

---

senza di fondati dubbi in ordine alla legittimità del provvedimento amministrativo impugnato o quando l'interessato subirebbe conseguenze gravi e inique dall'esecuzione dell'atto, non richieste da un superiore interesse pubblico. 3. La sospensione può essere subordinata alla prestazione di una garanzia. 4. Se è sospesa l'esecuzione di un provvedimento presupposto, deve anche essere sospesa l'esecuzione di un provvedimento consequenziale. È ammessa l'adozione di un provvedimento consequenziale ... 7. Qualora il provvedimento amministrativo sia già stato portato ad esecuzione, in luogo della sospensione dell'esecuzione subentra l'annullamento dell'esecuzione. 8. Nei provvedimenti tributari la sospensione e l'annullamento dell'imposta accertata sono limitati alle imposte dovute sulle persone giuridiche e degli acconti stabiliti, salvo che la sospensione o l'annullamento dell'esecuzione siano necessari a scongiurare svantaggi essenziali ...»).

<sup>44</sup> Cfr. *amplius* art. 69 *FGO*, di cui sono riproposti alcuni passi.

<sup>45</sup> Cfr. *amplius* art. 114 *FGO*, di cui sono riproposti alcuni passi.

<sup>46</sup> Così ad esempio: C. FRAENKEL-HAERBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, cit., p. 39 s.; M. DE CRISTOFARO, *La legge tedesca sul processo tributario e la giurisdizione in materia civile*, cit., p. 65 ss.

impugnato), quanto e più che altro giurisdizionali (*id est* l'ampia tutela cautelare).

## 9. La disciplina europea

Levando lo sguardo oltre i confini dei due Stati finora considerati, si constata come un filtro all'azione giudiziaria in materia tributaria sia previsto in diversi ordinamenti comparabili, anzi come esso sia prevalente, sia pure con caratteristiche diverse (anche notevolmente tra loro)<sup>47</sup>. E normalmente sono evidenziate le motivazioni che giustificano la sua esistenza, ma anche il suo superamento, ove avvenuto, con argomenti che per ovvie ragioni non possono essere qui esaminati, ma che, a quanto si riferisce in dottrina, e nei limiti della comparabilità, non si discostano più di tanto da quelli finora esposti o comunque con essi sono in linea<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Cfr. ad es. P. PISTONE, *General Report*, in P. PISTONE (a cura di), *Tax Procedures*, Amsterdam, 2020, p. 69 ss., ove si indicano i diversi ordinamenti con le diverse caratteristiche e si riferisce anche che una *reformatio in peius* invero è consentita, oltre che in Germania, in Lussemburgo e in Svizzera, ma anche in Grecia, anche se qui non viene mai effettuata.

Cfr. *amplius* C. PALAO TABOADA, *Is the Previous Exhaustion of Administrative Procedures a Necessary Condition to Access Judicial Procedures?*, in P. PISTONE (a cura di), *Tax Procedures*, cit., p. 177 ss., ove: si esaminano in una prospettiva comparata i principali rimedi e le relative caratteristiche (compresa la possibile rara *reformatio in peius*); si analizzano le ragioni alla base delle diverse soluzioni adottate, per lo più pratiche e principalmente «*the need to limit the number of appeals reaching the courts, thus preventing them from being flooded by unmanageable heaps of cases*» (cui si aggiunge che «*an administrative appeal procedure prior to the judicial process alleviates the pressure on the courts in a subtler way: the cases presented to them are more "mature" because they have gone through a debate in which the arguments that support the adversary thesis have been brought up and discussed*»), ma non solo (come, ad esempio, «*to offer to the citizens a cheaper and generally more agile remedy than the judicial process*»); si evidenziano le situazioni in cui il filtro amministrativo non è giustificabile, rappresentando un ostacolo all'accesso alla tutela giurisdizionale, alla luce di alcuni casi importanti.

Con riferimento ai singoli ordinamenti si vedano i *National Reports* ospitati nella parte terza dello stesso volume.

<sup>48</sup> Cfr. P. PISTONE, *General Report*, loc. cit., ove anche si dice: «*The conflict of interest between reviewing and reviewed authorities, all of which are part of the tax authorities, characterizes administrative review and is a rather common feature of European continental legal systems of administrative law, which secure more intensive protection of the interest of the community before the rights of individual persons. The emphasis is first on issuing a correct act in the interest of the community and only then to assess the rights of the affected persons. These different functions can be enough to justify the coexistence of reviews and appeals in tax procedures ... On the one hand, this prior filter of the hierarchically superior tax authorities over the authorities that issued the act reduces the number of cases that will reach the judiciary. In line with this reasoning, the correction*

In questa sede interessa più che altro guardare all'approccio del diritto UE, la cui pertinente norma fondamentale di riferimento è l'art. 47 CDFUE<sup>49</sup>, il cui contenuto, come è noto, è ampliato per il tramite dell'art. 52, parr. 3

---

*of possible formal imperfections and factual errors can help remove at least some of the problems that affect the rights of taxpayers, thus making it unnecessary for them to activate the jurisdiction of the judiciary. On the other hand, the need for prior exhaustion of administrative review adds at least one layer of revision to those that are necessary for securing the effective protection of rights of the affected persons. Each additional layer of revision implies per se additional time for reaching res judicata, thus increasing the risk of undermining the right to effective justice within a reasonable period ... the need for prior administrative review produces a structural delay in the access to justice, which simply does not exist in countries that allow the judiciary to directly quash the acts issued by the tax authorities and simultaneously make a statement on the rights of the affected persons. This difference becomes even more evident when the reviewing tax authorities end up deciding most cases in favour of the tax authorities ... The author's view is that direct access to judicial appeals is preferable for securing a faster pace of justice, since it puts the disputes directly in the hands of an impartial body of the state. This view does not question the validity of administrative review, but rather the way in which it currently operates in several countries, especially those that still impose the need for prior exhaustion of administrative reviews in order to access justice and in which administrative review neither properly operates as a filter nor reaches completion within a reasonable timeframe». E si conclude (p. 72 s.): «Three good practices should be singled out in this respect. First, voluntary access to administrative review, which can operate in parallel with the judicial appeals. In such circumstances, the taxpayer may consider the administrative review as a less expensive, more informal and more effective way to solve the dispute with tax authorities. Second, a rather short time limit can be imposed for administrative review. This gives tax authorities the opportunity to conduct the review, also taking into account the points made by the affected persons, without substantially increasing the time it takes to access justice. In such context, legal certainty can be enhanced by including rules that regulate the implications arising when tax authorities remain silent. Third, anticipating the administrative review before issuing the tax notice is an even better way in which the review may reconcile the effectiveness of tax procedures with the protection of taxpayers' rights. On the one hand, the review avoids that tax authorities issue an imperfect act, and on the other hand, it prevents an impact on the legal sphere of the taxpayers. In line with the arguments presented here, the author supports the idea of shifting away from the need for prior exhaustion of administrative reviews in order to secure swifter access to justice for all taxpayers. This, however, should not be interpreted as preventing tax authorities from reviewing their acts or as preventing taxpayers from requesting such review, but rather as allowing the latter to proceed in parallel with the procedure conducted by the judiciary<sup>225</sup> or as an alternative to it upon their request».*

<sup>49</sup> L'art. 47 CDFUE (Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale) dispone: «Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, preconstituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

e 4, CDFUE<sup>50</sup> dalle corrispondenti previsioni della CEDU e dai diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri<sup>51</sup>. È segnatamente interessa guardare all'interpretazione che ne ha dato la Corte di Giustizia con riferimento alle previsioni degli Stati che subordinano ad un previo ricorso amministrativo l'esercizio della tutela giurisdizionale.

Si ricorda, proprio in materia tributaria e con riferimento al diritto slovacco, la sentenza della Corte di Giustizia 27 settembre 2017, *Peter Puškár*, causa C-73/16, ove la Corte conclude che «l'articolo 47 della Carta deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che subordina la possibilità di esperire un ricorso giurisdizionale, da parte di una persona che afferma sia stato violato il suo diritto alla tutela dei dati personali garantito dalla direttiva 95/46, al previo esaurimento dei rimedi amministrativi disponibili, a condizione che le modalità concrete di esercizio di detti rimedi non pregiudichino eccessivamente il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi a un giudice di cui a tale disposizione. È importante, in particolare, che l'esaurimento dei rimedi amministrativi disponibili non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, produca la sospensione della prescrizione dei diritti considerati e non provochi costi eccessivi»<sup>52</sup>. Può essere utile aggiungere che, sia pure

---

<sup>50</sup> Ivi si dispone:

«3. Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa.

4. Laddove la presente Carta riconosca i diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni».

<sup>51</sup> Il riferimento è essenzialmente alle previsioni degli artt. 6 («Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia») e 13 («Ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto ad un ricorso effettivo davanti ad un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali») della CEDU.

<sup>52</sup> La Corte con riferimento al caso sottopostole ritiene la soluzione prevista dall'ordinamento slovacco rispetti il contenuto essenziale del diritto fondamentale alla tutela giurisdiziona-

fuori dalla materia tributaria e con riferimento ad una disciplina di settore, perché il filtro possa essere ammesso, la Corte ha richiesto anche che «sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone»<sup>53</sup>.

Sono evidenti le contiguità di tali affermazioni con le più consolidate posizioni della Corte costituzionale italiana, rispetto alle quale esse suonano meno puntuali e forse anche meno garantiste, ma probabilmente non

---

le effettiva, sancito dall'art. 47 della Carta, dubitando più che altro di essere in presenza di un passaggio procedimentale aggiuntivo (demanda la soluzione della questione al giudice del rinvio, chiamato ad esaminare se le modalità concrete di esperimento dei rimedi amministrativi disponibili nel diritto slovacco non pregiudichino eccessivamente il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi a un giudice di cui al citato art. 47). Cfr. passaggi quali: «i motivi che sottendono la proposizione obbligatoria di un reclamo amministrativo prima dell'introduzione di un ricorso giurisdizionale sono collegati, da un lato, alla volontà di consentire all'autorità amministrativa, quando accoglie gli argomenti del ricorrente, di rimediare più rapidamente ad una situazione illegittima, qualora constati la fondatezza della richiesta, nonché di evitare che siano intraprese azioni legali inopinate contro siffatta autorità. Dall'altro lato, tali motivi sono collegati al fatto che un tale obbligo contribuisce a conferire efficacia al procedimento giurisdizionale nel caso in cui detta autorità non condividesse l'opinione del ricorrente e quest'ultimo proponesse successivamente ricorso giurisdizionale, dato che il giudice può allora avvalersi del fascicolo amministrativo esistente»; «l'obbligo di esaurire i rimedi amministrativi disponibili mira ad alleggerire i giudici delle cause che possono essere decise direttamente dinanzi all'autorità amministrativa interessata nonché a migliorare l'efficacia dei procedimenti giurisdizionali per quanto riguarda le controversie nelle quali è proposto un ricorso giurisdizionale nonostante sia già stato presentato un reclamo. Detto obbligo persegue, di conseguenza, obiettivi di interesse generale legittimi»; «non risulta una sproporzione manifesta tra tali obiettivi e gli eventuali inconvenienti causati dall'obbligo di esaurire i rimedi amministrativi disponibili».

<sup>53</sup>Il riferimento è a CGUE 18 marzo 2010, cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08 e C-320/08, *Alassini*, ove, a proposito di un tentativo obbligatorio di conciliazione extragiudiziale previsto da una disciplina nazionale di settore, si conclude che «Neanche i principi di equivalenza e di effettività, nonché il principio della tutela giurisdizionale effettiva, ostano ad una normativa nazionale che impone per siffatte controversie il previo esperimento di una procedura di conciliazione extragiudiziale, a condizione che tale procedura non conduca ad una decisione vincolante per le parti, non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, sospenda la prescrizione dei diritti in questione e non generi costi, ovvero generi costi non ingenti, per le parti, e purché la via elettronica non costituisca l'unica modalità di accesso a detta procedura di conciliazione e sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone» («... i diritti fondamentali non si configurano come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti ...; ... l'imposizione di una procedura di risoluzione extragiudiziale come quella prevista dalla normativa nazionale di cui trattasi nelle cause principali, considerate le specifiche modalità di funzionamento di detta procedura ... non è sproporzionata rispetto agli obiettivi perseguiti»).

può accadere diversamente dal momento che la Corte è chiamata a giudicare delle diverse declinazioni che il diritto ad un ricorso effettivo riceve nei diversi Stati membri e a trovare un *minimum* con esse compatibile, che pure si allinei alle tradizioni costituzionali degli Stati membri<sup>54</sup>.

In ogni caso, per chiudere il discorso, se torniamo al diritto tedesco, cui sono in questa sede finalizzate le attenzioni, non vi è dubbio che sia rispettosa (anche) del diritto UE la disciplina da esso prevista circa l'esaminato rimedio pre-giudiziale.

#### **10. Riferimenti, a mo' di conclusione, a due importanti esperienze straniere: le sorti dei filtri amministrativi a seguito delle aperture del Tribunal Supremo de España**

È difficile immaginare quale possa essere in un prossimo futuro la sorte dei filtri amministrativi propedeutici alla tutela giurisdizionale: nell'ordinamento italiano, in quello tedesco, come anche in altri ordinamenti comparabili; e non possono escludersi soluzioni estemporanee, come accaduto in Italia di recente coll'improvvisa abolizione della procedura di reclamo-mediazione.

Personalmente ne auspicherei un'eliminazione o comunque una forte riduzione: a tale giudizio probabilmente sono indotto dalle poco convincenti esperienze italiane, ma credo che si debba sempre aver presente la possibilità che le amministrazioni possano sempre "debordare", specie in presenza di involuzioni autoritarie (come quelle cui purtroppo assistiamo ai nostri giorni in vari ordinamenti a noi vicini).

Non mancano slanci nella direzione qui sperata.

Penso alle affermazioni presenti nella sentenza n. 815 del 21 maggio 2018 del *Tribunal Supremo de España* nel senso di aprire ad un auspicabile superamento dei filtri amministrativi previsti nell'ordinamento spagnolo: «*si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir ... que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que*

---

<sup>54</sup> Si può anche dire che così pronunciandosi la Corte risponde pure all'art. 52, par. 4, CDFUE: «laddove la presente Carta riconosca i diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni».

*justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva»<sup>55</sup>.*

<sup>55</sup> Nell'ordinamento spagnolo sono previsti i *recursos de reposición* innanzi alla stessa autorità amministrativa e le *reclamaciones económico-administrativas* innanzi ai *Tribunales Económico-Administrativos* (organi amministrativi, a dispetto della denominazione) – e solo all'esito degli stessi si può adire l'Autorità giudiziaria. I rimedi amministrativi riferiti sopra sono disciplinati dai capitoli III (art. 222 ss.) e IV (art. 226 ss.) della *Ley General Tributaria*.

Per un recente esposizione di origine ed evoluzione della disciplina del contenzioso tributario spagnolo si veda J. A. ROZAS VALDÉS, *La administración de la justicia tributaria en España*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 452, p.35 ss., ove anche – p.54 ss. – prospettive di riforma in conseguenza della recente sentenza della Corte di Giustizia, grande sezione, del 21 gennaio 2020, C-274/14, Banco de Santander, la quale esclude che i *Tribunales Económico-Administrativos* siano una «giurisdizione» ai sensi dell'art. 267 TFUE e per questa via dichiara irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal *Tribunal Económico-Administrativo Central*.

In verità, la soluzione sposata dall'ordinamento spagnolo è criticata da più parti: si veda ad esempio e di recente, anche per i riferimenti, A. RIBES RIBES, *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*, Cizur Menor, 2020, pp. 42 ss., 78 ss. (nonché, M.T. SOLER ROCH, *Prologo*, ivi, p. 15 ss.).

E, appunto, prime aperture – nel senso di un parziale superamento in via interpretativa dell'obbligo di esperire i rimedi amministrativi prima di accedere alla tutela giurisdizionale – si constata nella giurisprudenza: così nella sentenza n. 815 del 21 maggio 2018 del *Tribunal Supremo*, richiamata appunto nel testo, della quali si leggano anche passaggi quali: «*el establecimiento del agotamiento de la vía de recursos en sede administrativa como presupuesto procesal para la viabilidad de la impugnación jurisdiccional de los actos y disposiciones de las administraciones públicas tampoco es un imperativo que emane de la Constitución de 1978. No es, como decimos, una exigencia del Poder Constituyente, sino una legítima opción del legislador constituido*», «*cabe preguntarse por el ajuste al contenido esencial del mencionado derecho fundamental de una interpretación de los recursos administrativos preceptivos que los conviertan en un “peaje” que ineluctablemente deben pagar los administrados antes de poder impetrar la tutela judicial (artículo 24.1 CE) y hacer efectivo el control que demanda el artículo 106.1 CE, incluso en situaciones en las que, manifiestamente, el recurso administrativo no puede dar satisfacción bajo ninguna circunstancia a la pretensión del recurrente*», «*si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas ..., plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica*».

Si aggiunge che, come evidenziato dalla dottrina, una riforma dei *Tribunales Económico-Administrativos* spagnoli (e verosimilmente della disciplina del contenzioso tributario) si im-

È difficile, però, che i filtri amministrativi possano venir meno, anzi è probabile che rimarranno anche in un prossimo futuro (a tacer d'altro per la loro diffusione): ciò è accettabile, purché siano assistiti dalle adeguate cautele legislative che garantiscano il costituzionale diritto alla tutela giurisdizione, su interpretazione e applicazioni delle quali è bene essere piuttosto rigorosi.

### **11. Segue: e, soprattutto, la interessante soluzione prevista dal Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario latino-americano**

Allora, può essere utile guardare ad una soluzione in prima battuta distante dalla nostra (italiana), dalle nostre (europee): quella prevista dal *Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario*, d'ora in poi *Modelo de Código Tributario*, del 2015 promosso dal CIAT (*Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*), un organismo internazionale che coinvolge le amministrazioni finanziarie degli Stati membri (americani, ma anche alcuni non americani, tra i quali l'Italia)<sup>56</sup>.

Il *título V* del *Modelo de Código*, dedicato a *los procedimientos de revi-*

---

pone dopo la citata CGUE del 2020, C-274/14: cfr. J.A. ROZAS, *La administración de la justicia tributaria en España*, cit., p. 52 ss. E si auspica che sia nella direzione, di Germania e Italia, di trasformazione in veri e propri organi giurisdizionali dei *Tribunales Económico-Administrativos*: così, guardando appunto al sistema spagnolo e movendo dalle decisioni di tali organi, in C. PALAO TABOADA, *Is the Previous Exhaustion of Administrative Procedures a Necessary Condition to Access Judicial Procedures?*, cit., p. 181 si afferma nettamente «*Their decisions are also in general of good technical quality and sometimes excellent. Therefore there is no reason for not taking the final step and turning the fiscal tribunals into judicial courts stricto sensu, either creating a separate jurisdictional order, culminating in a particular supreme court (the German model), or establishing specialized courts or divisions for tax matters within the ordinary courts, which is more in accordance with Spanish judicial traditions. The author strongly favours this solution, which he believes would considerably simplify the whole appeals system in tax affairs, shorten the decision time and make it easier to solve problems like those presented by the exhaustion requirement.*».

<sup>56</sup> Si ricorda che quella del 2015 è l'ultima versione del *Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario*. La prima versione è del 1997 e risponde all'esigenza di assicurare l'effettività del sistema dell'amministrazione tributaria a fronte delle esperienze di codificazione e normazione tributaria sperimentate dagli stati; la seconda, di profonda revisione della precedente, è del 2006 ed ha visto la partecipazione del nostro prof. Victor Uckmar; la terza ed ultima è del 2015, ricalca la struttura della precedente versione ed, oltre recarvi miglioramenti, apre alla parafiscalità, alle soluzioni concordate delle controversie tributarie, all'approfondimento dell'internazionalizzazione delle operazioni economiche.

Il Modello di codice tributario è reperibile nelle lingue spagnola ed inglese sul sito web del CIAT (<https://www.ciat.org>).

*sión de actos tributarios*, detta una disciplina, anche puntuale, di rimedi amministrativi che precedono la via giudiziaria (in particolare nel *capítulo II*)<sup>57</sup>. Allo stesso tempo, però, si afferma che in alternativa ai rimedi amministrativi, come anche avverso gli esiti degli stessi, il contribuente può adire l'autorità giudiziaria (così gli artt. 188<sup>58</sup> e 201<sup>59</sup>).

I rimedi amministrativi sembrano preferibili, quanto meno nell'immediato, dal momento che alla proposizione degli stessi consegue la sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati (così gli artt. 195 e 199), mentre altrettanto non accade con la proposizione dei ricorsi giurisdizionali (così l'art. 201, comma 2).

Come risulta dai lavori preparatori e dal *Comentario* (al *Modelo de Código*), l'esigenza di garantire un accesso il più possibile immediato alla tutela giurisdizionale è ben presente ai redattori del *Modelo de Código Tributario*, i quali optano per una soluzione terza, che media – nei termini riferiti – tra la soluzione che subordina l'accesso alla tutela ad un previo ricorso amministrativo (diffusa, e presente già in Spagna, al cui ordinamento gli stati latino-americano fanno spesso riferimento) e quella che al contrario vi consente un accesso immediato. Essi giustificano la scelta perché «*el sustento de esta tercera posición es que los recursos administrativos son una garantía para la persona y no un privilegio del Estado para demorar el acceso a la instancia judicial*»<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> Si tratta dei: *recursos de reconsideración* proposti innanzi alla stessa amministrazione agente (essi, se scelti e fintanto che non si concludano, anche con un silenzio significativo, impediscono la proposizione del rimedio che segue); *recursos antes los Tribunales Administrativos*, che a dispetto del nome non sono organi giurisdizionali, ma sono organi amministrativi indipendenti.

<sup>58</sup> Il comma 1 dispone: «*Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro, devolución o compensación de tributos podrán revisarse a través de los recursos administrativos o promover directamente recurso contencioso administrativo ante los Tribunales Judiciales*».

<sup>59</sup> Il comma 1 dispone: «*Contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos, si se optó por seguir la vía administrativa, o los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 se podrán interponer los recursos contencioso administrativos ante los Tribunales Judiciales que resulten procedentes de acuerdo con la legislación aplicable*».

<sup>60</sup> Cfr. *amplius* il *comentario*, ove a margine dell'art. 183 del *Modelo de Código Tributario* si dice: «... se establece el carácter optativo entre utilizar la vía administrativa o recurrir directamente a la vía jurisdiccional. Al respecto, existe un intenso debate a nivel doctrinal respecto a si debe mantenerse o no la regla del agotamiento de la vía administrativa previa ...»; «en torno a estas dos posiciones se ha desarrollado una intermedia que plantea la subsistencia de la vía administrativa pero sujeta a la opción del administrado. El sustento de esta tercera posición es que los recursos administrativos son una garantía para la persona y no un privilegio del Estado para demorar el ac-

In occasione di un convegno con studiosi dell'America Latina espressi il mio apprezzamento per la soluzione sposata dal *Modelo de Código Tributario* e qui ribadisco il mio giudizio<sup>61</sup>: mi pare, infatti, che la soluzione non arrechi pregiudizi alla tutela del contribuente, lasciando a quest'ultimo la scelta se avvalersi della via amministrativa prima di adire quella giurisdizionale oppure adire direttamente quest'ultima e garantendo allo stesso tempo che alla proposizione dei rimedi amministrativi consegua la sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati.

Cito la soluzione latino-americana, a mo' di conclusione di queste mie personali e probabilmente poco organiche riflessioni, perché credo che essa possa essere presa a modello quanto meno dagli Stati che stanno ritornando e/o intendono ritornare sul ruolo del filtro amministrativo nelle controversie tributarie.

---

*ceso a la instancia judicial»; «... se ha estimado conveniente incorporar la propuesta intermedia de dejar a opción de los obligados tributarios el recurrir a la vía administrativa antes de acceder a la impugnación de los actos en sede judicial, recogiendo los fundamentos que abogan por un acceso pronto a la justicia y otorgándoles plena libertad para cautelar sus derechos y teniendo en cuenta además la tendencia creciente de las Administraciones Tributarias por el no agotamiento previo de la vía administrativa ...».*

Anche se si dà atto dell'esistenza di previsioni costituzionali che impongono l'obbligatorietà della via amministrativa. Per l'appunto, il testo prosegue: «*sin perjuicio de reconocer que existen países en Iberoamérica en los que el agotamiento de dicha vía es una exigencia constitucional*».

<sup>61</sup> Il riferimento è alla relazione al Convegno *I rapporti con il diritto amministrativo* dell'11 giugno 2021 della serie di Convegni *La (attuata o mancata) codificazione del diritto tributario e i rapporti con le altre branche del diritto*, organizzati tra studiosi italiani e latino-americani dall'AIDTL (Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-americano), da cui è derivato A. GUIDARA, *I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, p. 1076 ss., cui per più ampie analisi e considerazioni si rinvia (cfr. in particolare p. 1107 ss.).



# I POTERI DELLE PARTI E DEL GIUDICE NELLA FORMAZIONE DEL MATERIALE DELLA DECISIONE: RIFLESSIONI A MARGINE DEL PROCESSO TRIBUTARIO TEDESCO

di GAETANO RAGUCCI

SOMMARIO: 1. Comparazione, “sistema” e “fine” del processo. – 2. Situazione giuridica dedotta in giudizio e tecnica processuale. – 3. L’esperienza italiana: l’indisponibilità delle situazioni giuridiche tutelate in un processo retto dal principio dispositivo. – 4. Andata: spunti di comparazione con il processo tedesco in tema di collaborazione delle parti. – 5. Ritorno: gli accertamenti c.d. “a teorema”. – 6. *Segue*: il dovere di fornire informazioni e documenti nel corso dell’istruttoria amministrativa. – 7. *Segue*: il contraddittorio preventivo. – 8. I doveri di completezza e di chiarificazione delle parti processuali. Conclusioni.

## 1. *Comparazione, “sistema” e “fine” del processo*

Nell’accingermi a saggiare un argomento che sollecita riflessioni interessanti, ma che non è tra le materie di cui di solito mi occupo, sento di dovere usare la prudenza del neofita, perché, se mi sono chiari l’oggetto (il processo tributario), e lo scopo della comparazione (la conoscenza del diritto nazionale attraverso lo studio di quello straniero), ho meno esperienza sul modo con cui vada condotta, e cioè di come si debba comparare per conseguire risultati scientificamente utili.

È a causa di questo scrupolo che parto da una considerazione di senso comune, e perciò certo non originale. Per osservare che, quando si comparano due processi, ci si occupa di insiemi di norme accomunate da una stessa funzione che, in prima battuta, e in termini molto generali, è la “risoluzione delle liti” tributarie, cioè dei conflitti che sorgono tra i componenti di una comunità e le autorità competenti, sulla destinazione delle risorse destinate a soddisfare i

bisogni della collettività a cui appartengono<sup>1</sup>. Sennonché, non appena la si pone, subito si avverte che questa prima acquisizione si offre a diversi svolgimenti, di cui mi pare utile mettere preliminarmente in chiaro i contenuti.

Letta in positivo, consiglia di premettere che, per identificare in una corretta prospettiva comparatistica il problema risolto da sottoinsiemi di norme accomunate da una funzione strumentale al fine del processo, occorre prima di tutto tralasciare ciò che negli ordinamenti che si comparano è sovrastruttura, e che serve a rendere l'elemento che forma l'oggetto dell'analisi come parte di un determinato "sistema"<sup>2</sup>. Perciò, una volta identificato un complesso di norme pertinenti alla materia (qui si tratta, in buona sostanza, della formazione del materiale della decisione), l'argomento di comparazione è quali siano i poteri delle parti e del giudice che ne viene regolato, quali i termini e i modi del loro esercizio, e quali gli effetti che producono. Mentre passano in secondo piano le relazioni di questi poteri con le norme relative ad altri aspetti del giudizio, e tipicamente al suo inizio, all'oggetto della tutela, ai soggetti che vi prendono parte e alla sentenza che lo conclude; e, con esse, anche i principi relativi al tipo (dispositivo o inquisitorio) di processo considerato. Tutti dati, questi, appunto rilevanti per delineare il "sistema", e perciò non direttamente incidenti sulla funzione delle norme elette a oggetto dell'indagine, di cui mi sembrerebbe perciò vano proporre una comparazione.

Ciò posto, è però anche vero che, quando al processo si attribuisce la funzione di concorrere alla "risoluzione delle liti", si pone una premessa solo in apparenza scevra da implicazioni ideologiche, ma che in realtà si pone sul punto di divaricazione di due modi di intendere il processo molto diversi tra loro: una concezione "liberale" che lo concepisce, appunto, come uno strumento diretto alla soluzione delle controversie; e una "autoritaria", che lo destina all'attuazione oggettiva dell'ordinamento (nella prospettiva tributaria, l'attuazione del giusto riparto dell'onere del finanziamento della spesa pubblica)<sup>3</sup>. Due modelli rispondenti a concezioni stori-

---

<sup>1</sup>F. CARNELUTTI, *Lite e giurisdizione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1928, p. 1 ss., ora in *Opere giuridiche*, I, *Problemi generali del diritto e del processo*, Roma, 2019, p. 200 ss.

<sup>2</sup>M. BARASSI, *Comparazione (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), 2006, p. 1075 ss., indica il metodo funzionale come il più adeguato nella comparazione tra procedimenti (*op. cit.*, p. 1076). Sulla diversa prospettiva di studio della c.d. circolazione dei modelli: IDEM, *La circolazione dei modelli tributari e la comparazione*, in C. SACCHETTO (a cura), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 45 ss.; P. SELICATO, *Il diritto tributario comparato: evoluzioni recenti e prospettive di autonomia*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, p. 89 ss.

<sup>3</sup>M.R. DAMAŠKA, *I volti della giustizia e del potere. Analisi comparatistica del processo*, Bologna, 1991, p. 97 ss.

camente determinate, alimentate da retroterra culturali e giuridici noti, e reciprocamente irriducibili. E che proprio per questo non possono venire assunti come angolo visuale da cui avviare una comparazione, senza gravare il discorso di giudizi di valore impliciti, capaci di condizionarne in premessa gli sviluppi.

Non sono perciò convinto che l'adozione di caratterizzazioni di questo tipo sia la migliore premessa per una comparazione tra processi. E neppure che si vada molto lontani sul piano della conoscenza misurando la prossimità, o la lontananza, di un gruppo di norme che regola un determinato aspetto del processo rispetto a uno o all'altro dei modelli che vi corrispondono. Se si volesse ragionare in questi termini, il tema di questo scritto sarebbe da ricondurre con un maggiore grado di pertinenza al dibattito sulla c.d. funzione epistemica del giudizio: alla tesi per la quale in un sistema processuale in cui vige il principio per il quale il giudice decide *iuxta alligata et probata*, tra le contrapposte narrazioni dei fatti offerte dalle parti il giudice sceglierebbe quella più coerente, che non coincide sempre con la più vera, di modo che la veridicità della decisione sarebbe legata da un rapporto di proporzionalità diretta con l'incremento dei suoi poteri sulla formazione del materiale a cui si riferisce<sup>4</sup>. E all'obiezione per la quale la declinazione del principio inquisitorio come tecnica processuale comporterebbe il riconoscimento che il giudizio è pur sempre limitato dall'oggetto fissato dalle parti, e dal divieto di scienza privata del giudice<sup>5</sup>. Accogliendo la quale, il discorso virerebbe, a mio avviso virtuosamente, sulla tecnica del processo, e le riserve astrattamente opponibili all'impostazione generale del discorso cadrebbero, per lasciare spazio a una trattazione più coerente con il metodo della comparazione.

Con questo non intendo dire che le due concezioni sottese ai due possibili svolgimenti del fine del processo (come soluzione delle controversie; come attuazione oggettiva dell'ordinamento) non possano offrire un primo orientamento, magari utile all'impostazione del discorso. Anche da questo punto di vista mi pare, però, che abbiano perso una parte della loro capacità connotativa, soprattutto se ci si riferisce ai processi nei quali sia parte un'amministrazione dello Stato. Se da questo punto di vista si può, infatti, trarre una prima indicazione, è che nelle decisioni relative alla finanza statale il potere esecutivo tende ad appropriarsi, anche ai

---

<sup>4</sup> M. TARUFFO, *La semplice verità*, Bari, 2009.

<sup>5</sup> B. CAVALLONE, *In difesa della Veriphobia (considerazioni amichevolmente polemiche su un libro recente di Michele Taruffo)*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2010, 1 ss.

danni del Parlamento, della direzione dei rapporti con i livelli ordinali sovraordinati (europeo) e sotto ordinati (regionali e locali). E che gli effetti potenzialmente destabilizzanti, che ne possono derivare sulla forma di governo, trovano argine negli istituti di tutela, in forme, generalmente presentate come strumento del recupero di un equilibrio del sistema, del controllo di costituzionalità e di protezione dei diritti individuali<sup>6</sup>.

Considerate dal punto di vista del processo tributario, si tratta tuttavia di forme che a uno sguardo disincantato rivelano un grado di maggiore complessità, e sotto certi aspetti anche di ambiguità, in quanto parti di un rapporto, allo stesso tempo di controllo, e di cooperazione nel contrasto per via giudiziale del fenomeno sociale dell'evasione fiscale, legittimato fino al recente passato dall'inerzia del Parlamento, e ora dall'esigenza di assicurare la conformità alla Costituzione e al diritto UE delle complesse discipline scaturite dalla riforma del 2022. Che in questo, per certi versi inedito, contesto anche il processo tributario ambisca ad assolvere ad altre e più ampie funzioni, che non quella di rendere giustizia nel caso concreto, è forse da ascrivere a quel genere di fenomeni che sono da osservare e studiare nei loro presupposti e nelle conseguenze che producono, più che da contrastare in base a una, più o meno esplicita, idea preconcepita sulla funzione del processo.

## ***2. Situazione giuridica dedotta in giudizio e tecnica processuale***

Per svolgere il tema al riparo da premesse che possono rivelarsi inadeguate all'attuale contesto, se non addirittura fuorvianti ai fini della comparazione, partirei allora dalle acquisizioni messe fruttuosamente a fuoco dalla dottrina processual-civilistica, in ordine alle posizioni giuridiche correlate alle norme sulla definizione del materiale della decisione, per tentare un adattamento al processo tributario dei risultati a cui si può pervenire facendo leva su questi concetti.

---

<sup>6</sup>M.C. CARROZZA, *Governo e amministrazione*, in P. CARROZZA, A. DI GIOVINE, G.F. FERRARI (a cura), *Diritto costituzionale comparato*, Bari, 2014, p. 1045. Per i riflessi sulle funzioni amministrative, con particolare riferimento alla disciplina del contraddittorio: G. DELLA CANANEA, *Lo studio comparato dei diritti nello spazio giuridico europeo: problemi e prospettive*, in L. CARPENTIERI, D. CONTE (a cura), *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Milano, 2023, p. 79 ss.

Riferendosi al processo civile, è già venuto all'attenzione della dottrina il rapporto predicabile tra l'autonomia privata, intesa come il “*carattere normalmente disponibile delle situazioni soggettive dedotte nel processo civile*”, e la “*tecnica processuale*”. Un rapporto che si fonda su quella che è stata definita la “rilevanza tipica” dell'autonomia privata (lo stesso si potrebbe assumere per ogni situazione giuridica protetta), perché la fa incidere su alcuni elementi del processo, relativi al suo inizio, all'oggetto, ai soggetti, e alla sua fine – ma che per il resto (e nel resto è compresa anche la formazione del materiale della decisione) lascia il legislatore libero di individuare la formula di ripartizione dei poteri delle parti e del giudice più soddisfacente dal punto di vista della tecnica processuale, con il limite del rispetto delle garanzie della Costituzione<sup>7</sup>.

Riferita al processo tributario, questa acquisizione ha il pregio di separare le regole sulla formazione del materiale della decisione dai vincoli di ordine sistematico che dipendono dalla natura e dalla qualità della situazione giuridica tutelata nel processo. E allo stesso tempo di caratterizzarle come tecniche processuali che possono variare da Paese a Paese, liberamente valutabili dall'osservatore esterno all'ordinamento a cui appartengono per gli effetti che producono sulla qualità della decisione. Se si adotta questa chiave di lettura – che, per quanto posso giudicare, a me sembra tra l'altro coerente con i criteri di ordine metodologico accolti in premessa, non foss'altro che perché scevra da implicazioni di “sistema” e con il “fine” del processo (e perché relativizza il rilievo della situazione giuridica tutelata, a vantaggio di un equilibrato rapporto con il fine della verità del giudizio) – si è forse posta la premessa per una utile comparazione.

Certo, se si parla del processo tributario, occorre mettere in conto un vero e proprio ribaltamento di concetti, perché al posto dell'autonomia privata del ricorrente occorre rappresentarsi il dovere di contribuire al finanziamento delle spese pubbliche nei casi e nelle misure stabilite dalla legge. Un dovere che, per seguire le teorizzazioni comuni (e per semplificare), prima di convertirsi, al verificarsi dei fatti o degli atti che la legge assume a loro presupposto, negli obblighi e nei correlati poteri degli uffici che ne sorvegliano il corretto adempimento, corrisponde a una condizione di soggezione alla legge d'imposta, la quale si sostanzia in situazioni soggettive *allo stesso tempo* disponibili nei rapporti tra privati, e tendenzialmente

---

<sup>7</sup> R. CAPONI, *Aspetti fondamentali del processo civile tedesco*, in *Il giusto processo civile*, 2011, p. 71 ss.; ID., *Modelli e riforme del processo di cognizione in Europa*, in *Dogmatica giuridica e vita. Studi di giustizia civile*, Milano, 2022, I, p. 325 ss.

indisponibili (salvo il diritto a conseguire un risparmio lecito dell'imposta)<sup>8</sup> nei rapporti regolati dall'ordinamento dei tributi.

Non andrei oltre nella definizione e nell'ulteriore specificazione dell'attributo dell'indisponibilità delle posizioni giuridiche coinvolte nella relazione di imposta, perché mi sembra che questo porti alla sovrastruttura, che, per quanto detto in premessa, non è un oggetto utile di comparazione. Mi limito perciò a dire che la dottrina italiana parla di una obbligazione tributaria indisponibile, o, in alternativa, di una indisponibilità del tributo, e che l'opzione è fatta dipendere dall'adesione a premesse di ordine generale, da cui dipende la valenza della teoria dell'obbligazione a legittimare l'applicazione analogica delle norme del Codice civile su alcune forme della fattispecie imponibile (come la fattispecie plurisoggettiva), e sui suoi effetti e possibili vicende<sup>9</sup>. Laddove la declinazione dell'indisponibilità riferita al tributo nasce dalla constatazione che, nella grande varietà di posizioni giuridiche, che possono venire in essere nei rapporti fra l'amministrazione e il contribuente, tale attributo andrebbe riferito in primo luogo al potere di disposizione del tributo, e poi in concreto anche alle potestà di accertamento e di riscossione (da dove si riflette sulle corrispondenti posizioni di soggezione in cui versa il contribuente)<sup>10</sup>.

Tuttavia, anche così caratterizzate le situazioni giuridiche che trovano tutela nel processo tributario (nei termini di un dovere-potere, invece che di una autonomia privata non predicabile nei rapporti con l'ente impositore), credo che ai nostri fini il risultato non cambi. E che pertanto i diversi svolgimenti del concetto di indisponibilità astrattamente possibili si possano considerare come elementi di una sovrastruttura, poco significativi ai fini della comparazione.

### ***3. L'esperienza italiana: l'indisponibilità delle situazioni giuridiche tutelate in un processo retto dal principio dispositivo***

Se ci si pone lungo la traiettoria che parte dalla natura, di norma, indisponibile delle situazioni giuridiche deducibili nel giudizio tributario ("di

---

<sup>8</sup> Art. 10-*bis*, comma 1, l. n. 212/2000.

<sup>9</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, p. 159 ss.

<sup>10</sup> In prospettiva comparatistica: A. GUIDARA, *Riserva di legge e indisponibilità del tributo*, in *I Quaderni europei*, 2012, n. 44, p. 5 dell'estratto, e più in generale, ID., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 61 ss.

norma” anche, e più banalmente, perché non mancano controversie sul rimborso dell’imposta indebitamente versata, a cui corrispondono posizioni, invece, disponibili<sup>11</sup>, e la si percorre per il tratto compreso nei confini del diritto nazionale, ci si aspetterebbe di imbattersi in regole sulla delimitazione del tema della decisione, conformate a criteri ormai ben individuati sul piano della teoria del processo.

Di regola, a fronte di situazioni rette da norme inderogabili, quando opera il principio della domanda, agiscono meccanismi che escludono il monopolio della parte quanto all’iniziativa del processo. A processo avviato, il principio che vincola il giudice alla questione di fatto come presentata dalle parti tende a venire svalutato. È, quanto all’istruzione probatoria, si ammette che il giudice vi possa procedere con una relativa libertà. Invece, a fronte di una situazione soggettiva disponibile, il potere delle parti di dare inizio al processo, di delimitare la questione di fatto, e di introdurre prove necessarie e sufficienti, può subire soltanto deroghe circoscritte, e attenuazioni proporzionate alla necessità di non rendere il processo uno strumento al loro esclusivo servizio, e di fare in modo che se ne possano avvalere compatibilmente con la finalità che esso persegue<sup>12</sup>.

È, tuttavia, un fatto che, anche a fronte di una situazione giuridica sostanziale, come detto, indisponibile, la disciplina del processo tributario si conforma a regole che manifestano l’intenzione del legislatore di subordinare alla volontà delle parti la fissazione dell’oggetto del processo (identificato sulla scia chiovendiana nel *petitum* e nei motivi della domanda: art. 99 c.p.c.)<sup>13</sup>, la determinazione dei fatti che il giudice può porre a fondamento della decisione (art. 115 c.p.c.), e i poteri di acquisizione probatoria del giudice (che l’art. 7, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 vincola “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*”)<sup>14</sup>. Ad autorizzare la riconduzione di queste regole al modello dispositivo, sia pure attenuato dal metodo acqui-

<sup>11</sup> Art. 19, comma 1, lett. g), d.lgs. n. 546/1992.

<sup>12</sup> È in questi possibili disallineamenti che la dottrina riconosce la base della distinzione tra la dimensione sostanziale e processuale del principio dispositivo (A. GIULIANI, (voce) *Prova*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, p. 610).

<sup>13</sup> G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1928, p. 83: “*oggetto del processo è la volontà concreta di legge della cui esistenza e attuazione si tratta, e il potere di chiederne l’attuazione, cioè l’azione*”. Concetti trasposti nel processo tributario da Francesco Tesaurò a partire da: *Sui principi generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. Dir. fin. Sc. fin.*, 1978, II, p. 203 ss.

<sup>14</sup> F. TESAURÒ, *Manuale del processo tributario*, cit., *ibidem*.

sitivo<sup>15</sup>, ha provveduto la giurisprudenza costituzionale con la sentenza Corte cost. n. 109/2007, che, nel legittimare l'ingresso nel rito dell'ordine di esibizione su istanza di parte *ex art.* 210 c.p.c., ha accreditato l'idea di un rafforzamento del “*carattere dispositivo del processo tributario*”, dato dalla soppressione del corrispondente “*potere officioso*” previsto dall'abrogato art. 7, comma 3, d.lgs. n. 516/1992<sup>16</sup>. Ne è derivata una concezione, coerentemente svolta e illustrata, per esempio, negli studi di Francesco Tesauro, nella quale ogni aspetto del processo è governato da un principio dispositivo, messo al riparo dai temperamenti nel frattempo introdotti nel processo civile ordinario<sup>17</sup> dalla relativa autonomia dal codice di rito della fonte che lo disciplina<sup>18</sup>.

Va ammesso che, all'ombra di queste nitide affermazioni di principio, hanno allignato anche massime parzialmente divergenti, che, sul presupposto di una sopravvivenza di un autonomo potere di indagine del giudice, lo hanno esplicitamente ammesso, per esempio, nella forma di un “*soccorso istruttorio*”, esercitabile nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, non per supplire a carenze nell'assolvimento del rispettivo onere, ma per integrare gli elementi di giudizio già in atti o acquisiti, quando si fossero dimostrati non

<sup>15</sup> F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 285 ss.

<sup>16</sup> Da questa regola “... soprattutto, pressoché unanimemente, la giurisprudenza e la dottrina desumevano, quanto all'istruzione, la sua natura di processo inquisitorio (o, secondo altra terminologia, acquisitivo): si diceva, in sintesi, che il giudice tributario era tenuto a giudicare iuxta alligata, ma non anche iuxta probata partium”: Corte cost. n. 109/2007, par. 5 della parte in diritto.

<sup>17</sup> A. GIULIANI, (voce) *Prova*, cit., p. 613. Del resto, non è da oggi che il principio espresso dall'art. 115 c.p.c. è stato ridimensionato dalla previsione di nuove regole che lo hanno significativamente ridimensionato, a partire da quella per la quale, nel rito del lavoro, il giudice può disporre d'ufficio in qualsiasi momento l'ammissione di ogni mezzo di prova (art. 421, comma 2, c.p.c.). Tanto che già ai primi anni '90 del secolo scorso si è iniziato a riconoscere in queste, e in altre regole simili dei riti in materia di locazioni e di divorzio, il prevedibile punto d'arrivo di una “lunga storia di dogmi e di ideologie”, dipanatasi, in una prima fase, all'interno degli ordinamenti germanici, fino all'emanazione della *Zivilprozessordnung* unitaria, che ha cristallizzato gli schemi concettuali e i modelli teorici di matrice razionalistica e giusnaturalistica sottesi alla contrapposizione tra i modelli del processo dispositivo e inquisitorio. E in una seconda fase, consumatasi in Italia a partire dall'emanazione del codice di procedura vigente, e nella quale sotto la spinta nuovi presupposti ideali si sono avuti “gli approfondimenti più originali della dottrina classica e con essi gli spunti più utili per una sua revisione critica” (B. CAVALLONE, *I poteri di iniziativa istruttorio del giudice civile. Premessa storico critica*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, p. 13, e, con riferimento all'apporto della dottrina italiana, p. 29 ss. In precedenza, Id., *Crisi delle maximen e disciplina dell'istruzione probatoria*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, p. 678 ss.).

<sup>18</sup> Art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992: “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente argomentata, con l'onere di una motivazione che ne consenta il controllo per mezzo dell'impugnazione<sup>19</sup>. E va anche riconosciuto che posizioni di questo genere si prestano a essere interpretate non tanto come il frutto di una sorta di vischiosità delle concezioni che hanno preceduto la citata pronuncia della Corte costituzionale, quanto come una risposta alla insopprimibile esigenza pratica di porre rimedio a incompletezza e parzialità (che possono essere anche volute) delle prove offerte dalle parti del processo, a beneficio della qualità della decisione.

Sull'assetto ora delineato le regole di nuova introduzione sulla motivazione degli atti autonomamente impugnabili avanti al Giudice tributario, e di onere della prova, producono effetti ancora tutti da valutare. Da un lato, infatti, lo Statuto dei diritti del contribuente prescrive che tali atti devono indicare in modo specifico, e a pena di annullabilità, anche i mezzi di prova su cui si fonda la decisione; e che i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un altro atto<sup>20</sup>. Dall'altro, che l'amministrazione è tenuta a provare in giudizio i fatti dedotti nell'atto impugnato, che il giudice valuta secondo criteri di non contraddittorietà, sufficienza, idoneità a offrire una dimostrazione circostanziata e puntuale dei fatti, e di coerenza con la disciplina sostanziale ai fini della decisione<sup>21</sup>.

Le prime analisi hanno visto contrapporsi posizioni sostanzialmente svalutative dell'impatto delle nuove regole, rappresentate in chiave di conservazione di un assetto complessivo coerente con il principio dispositivo anche sotto il profilo della limitazione dei poteri di acquisizione della prova del giudice<sup>22</sup>. E, all'opposto, posizioni che dalla nuova regola sulla prova ai fini della decisione ricavano la necessità che il giudice si attivi per ottenere in tempo utile una esposizione completa e chiara dei fatti che ne formano l'oggetto, ove mancante<sup>23</sup>. Sta di fatto che, nell'attuale contesto, l'interpretazione delle regole del processo in coerenza con i principi espres-

---

<sup>19</sup> Cass. n. 12383/2021; in precedenza, per una variante in termini di "dovere di soccorso": Cass. n. 34393/2019, ampiamente commentata in MOSCHETTI, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D. lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, p. 3 ss. dell'estratto.

<sup>20</sup> Art. 7, commi 1 e 1-bis, l. n. 212/2000, come mod. dall'art. 1, d.lgs. n. 219/20023.

<sup>21</sup> Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, come mod. dall'art. 1, d.lgs. n. 220/20023.

<sup>22</sup> SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 48 ss.

<sup>23</sup> G. MOSCHETTI, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D. lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, cit., *ibidem*.

si dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 1, l. n. 212/2000), e la nuova regola sull'onere della prova, sembrerebbero restringere gli spazi di un soccorso istruttorio del giudice, in favore di un più ampio riconoscimento della rilevanza della volontà delle parti nella formazione del materiale da sottoporre al giudice ai fini della decisione.

Non è dunque senza motivo che, ragionando del rapporto tra norme del processo tributario sulla definizione del materiale della decisione e situazioni giuridiche deducibili nel giudizio, si può ricavare la sensazione di una certa dissonanza. Questo perché, se lo si concepisce in termini assoluti, il principio dispositivo formale avrebbe trovato una collocazione da questo punto di vista coerente in un contesto che, anche sul piano del diritto sostanziale, avesse dato preminenza alla volontà delle parti nella regolazione dei reciproci rapporti. È infatti quasi naturale pensare che, come queste hanno il diritto di disporre delle situazioni giuridiche deducibili nel processo, così possano negare al giudice di occuparsi di fatti che non vogliano sottoporgli. Ma, se le situazioni giuridiche tutelabili sono indisponibili (e tali sono, nel senso che abbiamo chiarito), dare nel processo una così ampia rilevanza alle volontà delle parti nella formazione del materiale di decisione, può apparire, appunto, in una certa misura anomalo, se non contraddittorio.

#### *4. Andata: spunti di comparazione con il processo tedesco in tema di collaborazione delle parti*

Una ricognizione, anche sommaria, di come il rapporto ora indagato si ponga nel processo tributario tedesco può prendere avvio dall'osservazione che anche in quell'ordinamento le situazioni giuridiche deducibili in giudizio sono considerate per principio non disponibili. Proiettati su questo sfondo, i poteri delle parti e del giudice sulla definizione del materiale della decisione, sono interpretabili come l'espressione di un processo di tipo inquisitorio, e ciò li priverebbe di quell'elemento di anomalia, a prima vista ravvisabile nel processo italiano. Tuttavia, la constatazione che le norme che li disciplinano presentano analogie con quelle che si applicano al processo civile, tuttora saldamente ancorato al modello dispositivo, ne conferma l'appartenenza alla tecnica processuale, liberamente valutabile in base agli effetti che producono sulla qualità della decisione, al riparo da pregiudiziali di ordine sistematico astrattamente rinvenibili sul piano del diritto sostanziale.

Il punto di partenza è ben documentato in dottrina, nei cui contributi si riconoscono teorizzazioni familiari anche al tributarista italiano, che attri-

buiscono il carattere dell'indisponibilità ora all'obbligazione tributaria, ricavandolo dal principio di legalità e di eguaglianza<sup>24</sup>, ora al tributo, con il concorso, secondo questa variante, del principio di buona fede (*Treu und Glauben*), in base al quale ciascuna parte del rapporto tributario deve avere un equilibrato riguardo per le ragioni dell'altra<sup>25</sup>. Mi rendo conto che questa linea di continuità con le teorizzazioni in voga in Italia, sebbene storicamente documentata, potrebbe rivelarsi ingannevole, ma ho anche avvertito che avrei assunto la qualità delle posizioni giuridiche giudizialmente protette come un punto di partenza provvisorio, finalizzato a una prima impostazione di un'indagine, il cui pieno svolgimento richiederebbe ben altro impegno rispetto a quello ora possibile.

Sul piano della disciplina formale, il primo riferimento a offrirsi all'osservazione è dato dalla regola contenuta nella legge generale tedesca sul procedimento amministrativo, per la quale le persone coinvolte nel procedimento devono collaborare all'accertamento dei fatti, rendendo “*manifesti, in modo completo e conforme a verità, i fatti fondamentali per la tassazione, fornendo i mezzi di prova a loro noti*” (§ 90, comma, 1 AO). Subito dopo, la legge riconosce alla parte e ai terzi coinvolti dall'istruttoria amministrativa il diritto al contraddittorio secondo la nota formula: “*Prima dell'adozione di un atto amministrativo che lede i diritti di una parte interessata, quest'ultima ha la possibilità di presentare osservazioni sui fatti rilevanti ai fini della decisione*” (§ 91, comma 1, AO). È chiaro che, di fronte a una rappresentazione dei fatti che si assume completa, ciò che resta da assicurare al contribuente è il diritto di completarli e se del caso chiarirli, soprattutto quando possono essere interpretati a suo danno (la disposizione prosegue, infatti, con la precisazione che la garanzia “*vale in particolare se i fatti dichiarati nella dichiarazione d'imposta devono essere deviati in modo significativo a danno del contribuente*”).

A parte le altre regole sull'introduzione della lite, e sulla sua trattazione secondo i principi di immediatezza, oralità e partecipazione delle parti, la legge del processo tributario tedesco si pone in linea di continuità con questo complesso di disposizioni, prescrivendo in primo luogo che l'atto introduttivo indichi i fatti posti a base della domanda e i mezzi di prova; e che, se non risponde ai requisiti prescritti, l'attore può essere invitato ad apportarvi le integrazioni necessarie entro un termine assegnato (§ 65,

---

<sup>24</sup>J. HEY, *Steuerrechtliches Legalitätsprinzip*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Köln, 23<sup>rd</sup> ed., 2020, pp. 131-132.

<sup>25</sup>R. SEER, *Tatsächliche Verständigung*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, cit., pp. 1310-1.

comma 2, FGO). Inoltre, il Giudice esamina i fatti con l'aiuto delle parti (dunque anche dell'amministrazione, e sul piano della dinamica processuale questo non è un elemento di scarso rilievo), le quali in sede di esame sono tenute a “*rendere dichiarazioni complete e veritiere in ordine alle effettive circostanze fattuali, e, su richiesta del Tribunale, anche sui fatti adottati dalle altre parti*” (§ 76, comma 1, FGO).

Nel suo scritto raccolto in questo volume, Silvana Dalla Bontà individua in queste regole una declinazione dei doveri di collaborazione delle parti apparentemente ignota al processo civile tedesco, che in precedenti studi ha esaminato nel contesto di una più ampia ricerca sul funzionamento della regola che impone di conferire un contenuto specifico, ossia circostanziato e preciso, all'atto introduttivo del giudizio, soprattutto quando ricorrano condizioni di asimmetria informativa tra le parti. Ne è scaturito che, finché si concepisce il processo come uno strumento della realizzazione del diritto sostanziale, il problema dell'asimmetria informativa è risolto sul piano legislativo, con la costruzione della fattispecie astratta, attraverso una opportuna selezione dei fatti che la integrano, o anche attraverso regole di presunzione, o di inversione dell'onere della prova. E che in tempi più recenti ragioni sia teoriche che pratiche hanno fatto subire a questa visione una significativa rivisitazione, uno dei cui esiti è stata la trasformazione del dovere del giudice di fare domande alle parti in un più incisivo potere-dovere di discutere e chiarire con essi i fatti di causa, cioè in un certo senso di “scoprirli” (§ 139 ZPO), con l'aggiunta del dovere delle parti di chiarimento completezza e verità delle allegazioni attinenti al fatto (§ 138 ZPO)<sup>26</sup>.

La conclusione riveste rilievo alla luce del fatto che, occupandosi in modo specifico delle regole espresse dal § 90, comma 1, AO, e dal § 76, comma 1, FGO, e del nesso che intercorre tra loro, in altra occasione Francesco De Cristoforo aveva affermato che nel processo tributario tedesco sancirebbero la preminenza del principio inquisitorio, attraverso l'enunciazione di un dovere di esame e di approfondimento d'ufficio dei fatti di causa da parte del giudice<sup>27</sup>. In effetti, con la subordinazione dei doveri di collaborazione delle parti alle prerogative dell'ufficio si avrebbe un'apertura in favore di un'allegazione del fatto “*non più unilateralmente definita dalla parte a ciò onerata*”, ma determinata anche dalla collaborazione sua e

---

<sup>26</sup> S. DALLA BONTÀ, *L'introduzione della causa tra sostanzializzazione e individuazione. Premesse teorico-ricostruttive*, Napoli, 2018, p. 282 ss.

<sup>27</sup> F. DE CRISTOFORO, *La legge tedesca sul processo tributario e la giurisdizione in materia civile*, in G. RAGUCCI (a cura), *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO). Testo e studi*, Milano, 2022, p. 63 ss.

della controparte (che infatti può essere richiesta dal Giudice di chiarimenti anche sui fatti dedotti dall'avversario). Ne deriva un riorientamento della funzione del processo nella direzione della raccolta delle informazioni necessarie alla decisione, che tuttavia a mio avviso non comporta l'abbandono della visione di un processo affidato all'iniziativa delle parti (quale si potrebbe invece avere, se, per esempio, la lite facesse nascere un diritto della parte, di portata generale e di natura processuale, a ricevere una completa informazione dalla controparte)<sup>28</sup>.

Se, sul piano della tecnica processuale, l'opzione per la valorizzazione dei doveri di completezza e di chiarificazione dei fatti di causa è compatibile con un processo che non cessa di essere sottoposto all'iniziativa delle parti, è anche vero che ne riduce la capacità di sfruttare a proprio vantaggio le asimmetrie informative connaturate alla struttura della fattispecie, che gli interventi sul piano del diritto sostanziale (regimi di prova presuntiva) e del procedimento (contraddittorio e dovere di motivazione) non siano in grado di prevenire e di correggere. Insomma, se ben governata dal giudice, la collaborazione delle parti può condurre a risultati equivalenti a quelli attingibili attraverso l'esercizio di poteri ufficiosi, senza mettere in gioco qualificazioni più impegnative dei caratteri generali del giudizio.

### 5. Ritorno: gli accertamenti c.d. "a teorema"

La conferma, che viene da quanto appena detto, della compatibilità di un rafforzamento dei doveri di collaborazione delle parti nella definizione del materiale della decisione con la subordinazione di altre aree del processo alla loro volontà e iniziativa, mette in evidenza quelli che non esiterei a indicare come i danni di una sopravvalutazione del ruolo del modello dispositivo nell'organizzazione del processo tributario italiano, e della conseguente contrapposizione con il modello di tipo inquisitorio, quando sia invocata per giustificare la loro assenza, e gli effetti deresponsabilizzanti che ne possono derivare.

Nelle condizioni che si sono descritte quando si è tracciato il profilo del processo tributario italiano, l'enfaticizzazione del ruolo del c.d. principio dispositivo si presta, invero, a essere usata in favore della legittimazione di

---

<sup>28</sup>S. DALLA BONTÀ, *L'introduzione della causa tra sostanzializzazione e individuazione. Premesse teorico-ricostruttive*, cit., p. 287 e 338 ss.

talune cattive pratiche amministrative, volte alla selezione preventiva del materiale rilevante ai fini della decisione, al servizio di accertamenti “a teorema”, molto frequenti soprattutto quando il materiale proviene dall’attività di polizia giudiziaria condotta al servizio del processo penale. Si pensi ai margini di discrezionalità di cui godono, sotto questo profilo, gli organi di polizia e gli uffici, per fare un esempio, nella costruzione delle ipotesi di frode Iva, quanto all’individuazione dello schema lineare o triangolare applicato, e anche all’identificazione del soggetto a cui contestare la detrazione dell’imposta. O anche nella scelta se organizzare la contestazione del conseguimento di un lucro soggettivo a una cooperativa, per sottoporla alla disciplina ordinaria della determinazione del reddito d’impresa, oppure per recuperare l’imposta a carico degli organi gestori infedeli, sul presupposto dell’interposizione dell’ente cooperativo nell’esercizio di un’impresa ordinaria a loro imputabile.

Non credo di andare lontano dal vero richiamando l’attenzione sul monopolio dell’amministrazione finanziaria nell’elaborazione del progetto di ripresa a tassazione, e sulla fissità della ricostruzione dei fatti a cui essa perviene all’esito dell’istruttoria che procede l’accertamento, come su possibili concause del sovraccarico che affligge gli uffici giudiziari tributari, investiti da controversie, che una maggiore approssimazione alla verità dei fatti potrebbero evitare. Così stigmatizzati, questi fenomeni spingono a esaminare le discipline italiane funzionalmente corrispondenti alle regole contenute nell’ordinamento tributario tedesco, in materia di doveri di collaborazione nella ricerca della verità nel corso dell’istruttoria amministrativa e nel processo, per individuarne i punti di contatto e le divergenze, e a saggiarne brevemente la portata e i possibili effetti.

## **6. Segue: *il dovere di fornire informazioni e documenti nel corso dell’istruttoria amministrativa***

Le discipline che regolano l’attività istruttoria amministrativa, che precede l’atto di accertamento, sono comunemente interpretate sul postulato della natura inquisitoria dei poteri che ne sono regolati, rivelata, in definitiva, dal fatto che l’Agenzia delle entrate procede d’ufficio, ed è libera di esercitare il potere più adeguato allo scopo<sup>29</sup>. E che, tra questi, v’è anche

---

<sup>29</sup>F. GALLO, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 655 ss.

quello di chiedere al contribuente informazioni e documenti – né mancano disposizioni che collegano effetti pregiudizievoli per il soggetto che non soddisfa le richieste ricevute, sotto forma di preclusioni probatorie in suo danno, che per una parte della dottrina postulerebbero, sin dall'avvio dell'istruttoria amministrativa, e a carico di chi la subisce, un generale “dovere di verità” capace di condizionarne la condotta<sup>30</sup>.

Alla base c'è l'idea che queste regole sarebbero la manifestazione positiva di un principio inespresso di portata generale e assoluta, e tale da connotare negativamente anche solo le condotte semplicemente inerti, o non attivamente collaborative, di un contribuente così ridotto a soggiacere a un potere inquisitorio illimitato. Un'idea non condivisibile e forse neppure realistica, anche perché incoerente con il fine, nella misura in cui, in caso di inadempimento dell'onerato, rende inutilizzabili prove che, se fruite, all'atto pratico potrebbero rivelarsi decisive ai fini dell'accertamento del fatto (e, dunque, dell'accesso alla verità che vorrebbe conseguire).

Vi sono poi buone ragioni per sottoporre un dovere siffatto a precisi temperamenti e limiti: l'esigenza di assicurare un ordinato svolgimento delle attività dell'ufficio; il rispetto dei diritti del contribuente (a partire dal diritto a un giusto processo); la necessità di giungere a un corretto accertamento giudiziale del fatto controverso<sup>31</sup>. In tempi recenti, si è aggiunto anche il riconoscimento del principio *nemo tenetur se detegere*, quale componente della tradizione comune degli Stati membri dell'Unione europea in grado di incidere anche sulle attività amministrative, da cui possano derivare effetti sanzionatori ai danni del privato che ne sia investito<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Si pensi alle regole espresse dal decreto sull'accertamento delle imposte dei redditi (art. 32, commi 1, 4 e 5, D.P.R. n. 600/1973), ma anche dell'accertamento dell'IVA (art. 52, comma 4, D.P.R. n. 633/1972) che impongono al contribuente di dare notizie e dati, ed esibire, su richiesta dell'Agenzia, documenti, libri e registri, sotto comminatoria che nel caso di rifiuto nulla di tutto questo potrà essere preso in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento, e nel processo.

<sup>31</sup> Sia consentito rinviare per più diffuse considerazioni sul tema al nostro *L'onere della prova nel caso di rifiuto di esibizione di informazioni e documenti*, in F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI (a cura), *L'onere della prova*, Padova, 2024, p. 1763 ss.

<sup>32</sup> Corte cost. n. 84/2021. Tra i primi commenti: A. MARCHESSELLI, *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti Internazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 marzo 2021; 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. int.* 2022, p. 630 ss.; S.F. COCIANI, *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione. Dal giusto processo al giusto procedimento?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 434 ss., che, nel chiarire gli effetti della pronuncia della Corte costituzionale,

Il dovere di verità, così come ogni principio o valore sotteso al diritto, deve insomma essere sottoposto a limiti ragionevoli. Tanto che, declinato secondo un principio di proporzionalità, verrebbe da dire che il rifiuto di collaborazione della parte (e mi sentirei di dire non solo di quella privata, ma, fatti gli opportuni adattamenti, anche della pubblica, quando ne sia il caso) che nel procedimento amministrativo abbia sottaciuto un fatto rilevante, o non lo abbia debitamente chiarito, sarebbe più ragionevolmente sanzionabile attribuendogli la qualità di argomento di prova, idoneo a fondare l'eventuale e futura decisione del giudice.

### **7. Segue: *il contraddittorio preventivo***

È opinione diffusa che il riconoscimento del diritto al contraddittorio preventivo compiuto dall'art. 6-*bis*, l. n. 212/2000 non abbia trovato aperta la via a una sua attuazione coerente con finalità schiettamente difensive; che, cioè, la disciplina che lo governa non sia effettivamente in grado di bilanciare gli elementi di inquisitorialità e di cogenza che caratterizzano l'istruttoria amministrativa consentendo al contribuente di esercitare facoltà realmente capaci di introdurre nella rappresentazione del fatto oggetto dell'accertamento fatti e circostanze ulteriori, rispetto a quelli preventivamente selezionati e vagliati dall'ufficio, e potenzialmente capaci di vincolare, o anche solo di reindirizzare l'ulteriore corso del procedimento.

A questo risultato, alquanto deludente, concorrono molti fattori, due dei quali possono essere brevemente illustrati, e consistono nell'ibridazione in senso collaborativo del contraddittorio, indotta da una inopportuna commistione con le regole della definizione dell'accertamento mediante adesione; e da quella che a me pare un'imperfetta distinzione, al suo interno, tra i contesti della "scoperta" e della "giustificazione" del fatto.

---

distingue tra effetti "interni" al procedimento, ed effetti "esterni". In giurisprudenza: Cass. n. 6/2022, pubblicata con nota di A. MARINELLO, *I primi echi del diritto al silenzio in materia fiscale. la Corte di cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur se detegere nei procedimenti tributari*, in *Riv. telematica di dir. trib.*, 28 aprile 2022. In senso critico, e con argomentazione funzionale a un'applicazione restrittiva, A. GIOVANNINI, *I principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 235 ss., che lo nega nel caso in cui l'Agenzia fosse nelle condizioni di acquisire da sé l'informazione o la prova esercitando gli ordinari poteri di accesso. Si veda anche: A. MARCHESELLI, *Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio – delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, Roma, 2022, p. 65 ss., il quale tra l'altro, avverte della inoperatività del diritto prima della consumazione dell'illecito.

Infatti, tra le regole che concorrono a precisare in modo più realistico la portata e gli effetti del contraddittorio, c'è in primo luogo quella per la quale, dopo aver ricevuto lo "schema di atto", ossia il progetto dell'accertamento che l'ufficio si accinge a notificargli, il contribuente ha la scelta tra presentare le proprie controdeduzioni, o chiedere di definire l'accertamento mediante adesione<sup>33</sup>. Una valutazione congiunta delle disposizioni che governano l'alternativa, e delle minuziose regole che consentono al contribuente di avanzare un'istanza di adesione non solo in alternativa, ma anche nel corso e persino al termine del contraddittorio, induce a confinare ai margini del sistema i potenziali sviluppi in senso difensivo del principio, e a prendere definitivamente atto del fatto che queste misure di accompagnamento, se non di vero e proprio bilanciamento, del diritto al contraddittorio, hanno impresso alla disciplina complessiva dell'accertamento un'evoluzione in senso espansivo e totalizzante, che vale a caratterizzarle in termini più vicini al dovere di collaborazione del contribuente alla rimozione delle cause della lite, che non a quelle, da tempo attese, schiettamente difensive di cui si è detto<sup>34</sup>.

Il secondo elemento che concorre a contenere la valenza potenzialmente difensiva del contraddittorio è, come anticipato, la sua unilaterale finalizzazione all'acquisizione di incrementi istruttori, data dalla mancata scansione dei due momenti della "scoperta", e della "giustificazione" del fatto. La carenza risalta dal confronto con l'omologa disciplina espressa dal AO tedesco, che consente al contribuente di completare e chiarire i fatti riferiti, soprattutto quando possano essere utilizzati a suo danno (§ 91 c. 1 AO), il che rievoca con chiarezza l'ineluttabilità di una loro valutazione per gli effetti che possono produrre nella sfera giuridica dell'interessato. La mancanza di una scansione dello stesso tipo nella disciplina italiana del contraddittorio concorre, invece, a fare in modo che l'ufficio valuti le controdeduzioni del contribuente (quando sono presentate) in funzione della migliore difesa della pretesa i cui presupposti di fatto sono già stati cristallizzati nello "schema di atto". Da questo punto di vista la principale preoccupazione del funzionario diviene perciò l'accrescimento di una conoscenza dei fatti il più delle volte conseguita attraverso mezzi di prova logica,

---

<sup>33</sup> Art. 1, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 218/1997.

<sup>34</sup> Per più diffuse considerazioni sull'intreccio tra queste due antitetiche facoltà, sia permesso rinviare al nostro: *Lo schema di atto fra accertamento con adesione e contraddittorio anticipato*, in A. GIOVANNINI (a cura), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, III, 2024, Pisa, p. 19 ss.; e *Accertamento, Compliance, Semplificazione*, in A. CARINCI (a cura), in corso di pubblicazione.

come tale sempre bisognosa di ulteriore supporto<sup>35</sup>. Prevale, insomma, l'interesse al conseguimento di un incremento istruttorio, all'acquisizione, cioè, di ulteriori elementi di prova capaci di sostenere la decisione già presa<sup>36</sup>. Mentre la soluzione delle questioni giuridiche sottese resta in questa fase ancora sullo sfondo, magari sul tacito presupposto che, in definitiva, debba occuparsene il giudice. È anche per questo che, nel giudizio di impugnazione dell'atto emesso dopo che il contraddittorio si sia concluso con un nulla di fatto, una declinazione in termini assoluti del principio dispositivo, spinta fino a ricavarne una preclusione all'iniziativa del giudice in presenza di una esposizione del fatto incompleta e reticente, rischia di costare al contribuente più cara di quanto non valgano i vantaggi (peraltro teorici, come si è visto) che gliene vengono come ostacolo alla acquisizione di nuovi elementi utili al giudizio da parte del Giudice.

---

<sup>35</sup> Durante i lavori della Commissione di tecnici incaricata della stesura della bozza di decreto che avrebbe dato attuazione ai criteri di delega espressi in materia di contraddittorio dall'art. 4, l. n. 111/2023 è emersa la proposta di collegare alla mancata deduzione e produzione documentale in questa sede preclusioni probatorie analoghe a quelle oggi previste dagli artt. 32, commi 1, 4 e 5, D.P.R. n. 600/1973, per le imposte dirette, e art. 52, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, per l'accertamento dell'IVA. L'idea, severamente avversata perché contraria a criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, è stata poi accantonata, e a essa è sopravvissuta in embrione nella nuova regola del processo, che ora prescrive la compensazione delle spese del giudizio ai danni della parte risultata vittoriosa "*sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio*" (art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, come sostituito dall'art. 1, comma 1 lett. e, d.lgs. n. 220/2023), cioè non esibiti nel contraddittorio. Non potendo, anche per evidenti ragioni di ordine costituzionale, predicare una decadenza dal diritto di allegare, e di provare in giudizio, fatti non esposti nel contraddittorio preventivo, i redattori del testo del decreto hanno ripiegato su di una sanzione indiretta, incidente sulla regola della soccombenza, a carico di chi, per esigenze difensive che in via di principio dovrebbero reputarsi non sindacabili, non abbia fornito in quella sede a una completa *disclosure*. Una soluzione equilibrata, inutilmente discussa durante i lavori della Commissione, avrebbe potuto essere di attribuire al Giudice il potere di valutare ai fini dell'art. 116 c.p.c. anche la condotta delle parti nel corso del contraddittorio.

<sup>36</sup> Tanto più che la nuova regola sul contraddittorio non contiene alcuna sanzione di invalidità espressa dell'accertamento la cui motivazione non tenga conto delle osservazioni del contribuente disattese dall'Agenzia (è evidente che questa non avrà interesse a replicare su elementi del fatto noti o dal suo punto di vista ininfluenti, e che perciò nulla aggiungono né tolgono al quadro restituito dall'istruttoria amministrativa) (art. 6-bis, comma 4, l. n. 212/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1 lett. e, d.lgs. n. 219/2023). In effetti, il silenzio prestato dalla legge sulle conseguenze di tale omissione potrebbe non provocare l'invalidità dell'atto di accertamento a fronte della, anche in questo caso, nuova previsione, che ne predicherebbe l'annullabilità soltanto a fronte di una "*violazione di legge*" (art. 7-bis, comma 1, l. n. 212/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1 lett. g), d.lgs. n. 219/2023) – a meno che non finisca per prevalere una interpretazione estensiva del richiamo alle "*norme ... sulla partecipazione del contribuente*" – ma, come è facile constatare, si tratta di una storia tutta da scrivere.

Infatti, per lo stesso principio, oltre ai poteri che si sono rapidamente passati in rassegna (di scegliere il mezzo dell'istruttoria amministrativa più adeguato allo scopo; di assumere informazioni e acquisire documenti sotto comminatoria di preclusioni probatorie per la parte inadempiente; di valutare gli elementi addotti in sede di contraddittorio in funzione primaria dell'incremento istruttorio), l'Agenzia delle entrate si vede riconosciuta anche la potestà di allegare, o non allegare, circostanze che ne confermino, o all'opposto ne contraddicano gli assunti, secondo un criterio di opportunità funzionale alla miglior tutela dell'interesse che assuma lesa, e di cui, in un processo improntato al principio dispositivo ideologicamente difeso, resta in definitiva l'unico arbitro<sup>37</sup>.

## 8. *I doveri di completezza e di chiarificazione delle parti processuali.* *Conclusioni*

La comparazione con il modello tedesco induce a precisare lo statuto giuridico dei doveri di completezza e di chiarificazione delle parti processuali, e a valutare se nel processo tributario italiano trovino un ambiente idoneo, non tanto come situazioni giuridiche a cui corrisponda un diritto dell'altra parte, di portata generale e di natura processuale, a ricevere una completa informazione sui fatti di causa, ma come una forma di collaborazione che il giudice possa sollecitare a propria discrezione, per la migliore qualità della decisione.

Giova a questo fine sciogliere l'endiadi, e precisare che sul piano razionale il dovere di completezza incide sul principio dispositivo, riguarda l'esposizione dei fatti compiuta nell'atto introduttivo del giudizio, ed è sanzionato da una decisione di rigetto. Mentre il dovere di chiarificazione incide sull'esame del fatto, e riguarda la collaborazione che le parti possono essere richieste a prestare dal Giudice, per esempio nel corso di un interrogatorio libero, o della richiesta di chiarimenti in udienza<sup>38</sup>.

Ciò posto, si ritiene, comunque, che l'obbligo di completezza non comporti un obbligo di riferire ogni fatto relativo alla controversia. Esso si configura come un limitato divieto di reticenza che impedisce il caso estremo

---

<sup>37</sup> Si potrebbe forse dire che il principio dispositivo trova un temperamento nel principio di legalità, che imporrebbe all'autorità inquirente di raccogliere anche gli elementi di fatto favorevoli al contribuente, ma non è questo il quadro restituito dall'esperienza.

<sup>38</sup> Sulla regola della c.d. *Verbal Completeness*, come corollario del *best evidence principle*: F. FERRARI, *La "prova migliore"*. Una ricerca di diritto comparato, Milano, 2004, p. 165 ss.

del c.d. falso per omissione, che si ha quando la mancata allegazione di un fatto alteri la veridicità delle affermazioni della parte, o renda talmente lacunoso il quadro dei fatti che devono essere esaminati dal giudice, da non poter sostenere una corretta decisione della controversia. Se non vieta alla parte di offrire una narrazione partigiana, e cioè di presentare i fatti secondo il proprio punto di vista, tuttavia le vieta di essere ambigua e le impone di esporre i fatti in modo preciso. Un'affermazione ingannevole non è molto diversa da una menzogna; una generica finisce per essere reticente<sup>39</sup>.

Muovendo nella stessa logica, il dovere di chiarificazione impone alla parte di collaborare nel processo fornendo informazioni e prove che consentono l'accertamento dei fatti della controversia. Quando sia attivato su iniziativa del giudice, richiede che sia siano verificate precise condizioni: tipicamente che una parte processuale versasse in uno stato di ignoranza incolpevole (c.d. principio di asimmetria informativa); ma anche che l'informazione sia rilevante ai fini della decisione (principio di rilevanza), a patto che l'istanza della parte sia circostanziata e specifica (c.d. principio di specificità), e così via<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup>M. GRADI, *L'obbligo di verità delle parti*, Torino, 2018, p. 318 ss.

<sup>40</sup>M. GRADI, *L'obbligo di verità delle parti*, cit., p. 353 ss. Sospinta da questo genere di considerazioni, la dottrina italiana è incline a ricavare un ragionevole obbligo di verità dall'attuale sistema positivo, sottoponendo a interpretazione costituzionalmente orientata soprattutto le disposizioni che fanno sorgere obblighi risarcitori a favore della parte danneggiata dalla menzogna o dalla reticenza della controparte (M. GRADI, *L'obbligo di verità delle parti*, cit., p. 716 ss.), e che prevedono la revocazione straordinaria della sentenza (GRADI, *op. cit.*, p. 723 ss.). Così concepito, l'obbligo di verità non sarebbe in contrasto con il principio dispositivo, perché i divieti che comporta non compromettono il potere di azione e di eccezione riservato alle parti, e perché è compreso nei poteri di direzione materiale del giudice, diretti evitare abusi della dialettica processuale, e delle richieste istruttorie dei litiganti (M. GRADI, *op. cit.*, p. 606 ss.). Un contrasto con il principio dispositivo sarebbe invece prospettabile ove l'inadempimento dei doveri di collaborazione della parte riverberasse i propri effetti sulla domanda, come accadrebbe se ne determinasse la soccombenza in giudizio o altrimenti liberasse il giudice dal dovere di decidere. Un esempio, interessante perché deliberato dall'autorità giudiziaria italiana, è dato dalle sanzioni presenti nell'ordinamento processuale anglosassone, costituite dalla perdita del diritto di difendersi nell'ulteriore corso del processo (*debarment from defending*), e della conseguente pronuncia a carico della parte resistente di una sentenza contumaciale di accoglimento della domanda avversaria (*default judgement*), o di rigetto della domanda (*dismissal of action*), per il caso di rifiuto ad ottemperare a un *disclosure order* del giudice. Queste conseguenze sono particolarmente severe, perché troncano in modo definitivo il rapporto processuale, e nel nostro ordinamento sono state ciò non di meno giudicate compatibili con il diritto della difesa. Infatti, pronunciandosi in un giudizio di rinvio pregiudiziale sulla compatibilità con le disposizioni della Convenzione 27 dicembre 1968 in materia di esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale, la Corte di giustizia UE ne aveva di fatto ammesso la compatibilità con l'ordine

La trasposizione di questo ordine di idee nel processo tributario italiano rivela i limiti della disciplina attuale, dati dal fatto che alla postulazione di un siffatto potere del giudice non corrisponde la predisposizione di una fase processuale deputata al suo esercizio, né la previsione delle conseguenze sull'ulteriore svolgimento del processo. Anche in questo caso il confronto con la legge tedesca può essere utile, ed è con questa ultima notazione che si potrà concludere.

Là, invero, il giudice può svolgere tutta una serie di attività preparatorie dell'udienza di trattazione, come invitare le parti a una discussione dello stato dei fatti, ordinare il completamento o la spiegazione delle loro memorie preparatorie o la produzione di atti, assumere informazioni e disporre la comparizione delle parti (§ 79 FGO), a cui può seguire la decisione immediata, con sentenza contro il quale è ammessa solo l'istanza di trattazione orale, con la quale la sentenza si considera non emessa. Salvo questa eventualità, la decisione è assunta dopo la discussione (§ 79, a FGO) “*sulla base del risultato complessivo del processo*”, in cui v'è motivo di ritenere che rientri anche la condotta delle parti, compreso l'assolvimento, o meno, del dovere di completezza e di chiarificazione che le grava (§ 96, comma 1, FGO). Questi poteri-doveri ineriscono alla gestione del rapporto processuale, e si muovono ancora nell'ambito dell'informazione, più che della acquisizione di fatti ulteriori rispetto a quelli dedotti dalle parti. Con il loro esercizio il Giudice si procura dunque una migliore conoscenza della volontà delle parti del processo, senza travalicare nell'accertamento autonomo del fatto <sup>41</sup>.

---

pubblico processuale, ferma restando la necessità che il giudice nazionale accertasse nel caso concreto se, per come fossero andate le cose, vi fosse stata una violazione palese del diritto della difesa CGUE, 2 aprile 2009, n. 394/07 (*Gambazzi c. Daimler Chrysler Canada Inc. et al.*). Chiamata a decidere sul caso, l'autorità giudiziaria italiana lo ha escluso, in ragione del fatto che nel processo inglese che aveva dato origine alla controversia l'interessato dal *judgement by default order*, e non aveva subito limitazioni al diritto di difendersi nel merito sull'oggetto delle domande a lui dirette (App. Milano, 14 settembre 2010, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2011, I, p. 574 ss., su cui rilievi critici, soprattutto sul secondo dei requisiti indicati nel testo: M. GRADI, *L'obbligo di verità delle parti*, cit., pp. 673-4. Per riserve sulla compatibilità con il principio del giusto processo: M. DE CRISTOFARO, *Stolzenberg, Gambazzi ed una successful avoidance di un non troppo equo processo inglese*, in *Int'l Lis* 2007, p. 46 ss.). Ciò non toglie che ben difficilmente regole di questo tipo potrebbero essere considerate compatibili con la disciplina di un processo di tipo dispositivo.

<sup>41</sup> A. WACH, *Vorträge über die Reichs-Civilprozessordnung*, Bonn, 1879, cit. in R. CAPONI, *Aspetti fondamentali del processo civile tedesco*, cit., n. 11, per il quale le attività del giudice civile tedesco funzionali alla preparazione dell'udienza di trattazione anche “*lo strumento più effica-*

L'organizzazione del giudizio tributario italiano non presenta la stessa cadenza. Pur conformandosi a un modello bifasico ben documentato negli studi sulla comparazione dei processi, affida all'esame preliminare del Presidente della Corte di Giustizia il controllo dell'ammissibilità del ricorso (oltre che l'eventuale sospensione, interruzione ed estinzione del processo), mentre la trattazione della controversia avviene per intero avanti alla sezione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, su istanza di parte e a seconda della complessità delle questioni trattate<sup>42</sup>. Si tratta, com'è evidente, di un embrione processuale (del tipo *pre-trial, trial*) che avvicina sotto certi aspetti il processo italiano all'omologo tedesco, ma che nella fase preliminare non contiene gli elementi di pubblicità e di oralità, propri invece di questo, che lo rendono più capace di conferire forza e dinamismo al ruolo del giudice ai fini della chiarificazione dei fatti di causa.

Diverso sarebbe se l'esame preliminare fosse condotto dal Presidente della sezione in una apposita udienza, e comprendesse anche la valutazione della qualità delle allegazioni delle parti, con la possibilità di un loro esame, diretto a provarne, se necessario, la collaborazione nei modi che si sono detti e che comunemente si considerano ammessi. A ciò potrebbe seguire, per decisione dell'ufficio e non su istanza di parte, l'assegnazione della controversia alla camera di consiglio, o a una udienza di trattazione orale, in base non solo alla complessità delle questioni trattate, ma anche dei risultati conseguiti nella fase preliminare con l'intervento delle parti.

In effetti, invocare un dovere di verità delle parti senza farsi carico dei tempi e dei modi con i quali dovrebbe trovare effettiva attuazione, significherebbe continuare a muoversi nel campo delle astrazioni; ed è quanto il confronto con le esperienze maturate in altri ordinamenti, e con le soluzioni adottate sul piano della tecnica processuale, permette di evitare.

---

*ce della direzione giudiziale del procedimento. [...] Esso deve servire principalmente a informare il giudice sulla volontà delle parti in lite e sul materiale controverso; deve servire ad informare le parti sulla qualificazione giuridica adottata dal giudice. Non è solo un diritto, ma anche un obbligo del giudice. Tuttavia, esso è un obbligo di informazione, non obbligo di inquisizione".*

<sup>42</sup> Art. 33, d.lgs. n. 546/1992.

# LA RILEVANZA DELL'ACCERTAMENTO DEL FATTO PER L'ESERCIZIO DELLA GIURISDIZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA IN MATERIA TRIBUTARIA

di PASQUALE PISTONE

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'accertamento del fatto da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: fatto come fattispecie concreta e come legislazione nazionale. – 3. Accertamento del fatto nelle procedure di rinvio pregiudiziale. – 3.1. Rilevanza del fatto ai fini dell'interpretazione del diritto unionale in materia tributaria. – 3.2. Diversità del fatto da cui non scaturisce una diversa interpretazione, sentenze aperte e prassi sui rinvii pregiudiziali in materia tributaria. – 3.3. Diversità del fatto da cui scaturisce una diversa interpretazione del diritto unionale in materia tributaria. – 4. L'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione. – 4.1. Natura dichiarativa della pronuncia e tipologia dell'accertamento di fatto. – 4.2. Il nucleo comune dell'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione. – 4.3. Le problematiche specifiche dell'accertamento del fatto nei diversi contesti delle procedure di infrazione. – 5. L'accertamento del fatto nelle procedure di annullamento di decisioni della Commissione in tema di aiuti fiscali di Stato. – 6. Conclusioni.

## 1. *Introduzione*

I trattati su cui si fonda l'Unione Europea non prevedono la creazione di una politica fiscale sovranazionale a carattere generale, ma permettono di introdurre norme di diritto secondario in materia tributaria per rimuovere gli ostacoli che impediscono il corretto funzionamento del mercato interno. La base giuridica del diritto unionale per l'adozione delle direttive rappresenta un significativo limite strutturale alla c.d. integrazione positiva del diritto tributario europeo, ossia alla predisposizione di un approccio normativo a tali problemi. Questo limite è particolarmente evidente ove si consideri anche la sussidiarietà delle direttive rispetto ad altri strumenti di coordinamento internazionale che mantengono la sovranità impositiva a

livello nazionale, e l'unanimità in sede del Consiglio UE, necessaria per l'adozione di tutte le direttive in materia tributaria.

Questo peculiare contesto normativo caratterizza la materia tributaria come l'ultimo baluardo della sovranità nazionale nell'Unione Europea e incide sulle dinamiche di funzionamento dei rapporti tra normativa nazionale e sovranazionale, attribuendo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea un ruolo – di primo piano, ma del tutto singolare – nell'integrazione del diritto tributario.

Infatti, la giurisdizione esclusiva della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sull'interpretazione e applicazione del diritto sovranazionale ha finito per alimentare un fenomeno, chiamato di integrazione negativa del diritto tributario europeo. In tale contesto, interpretando il proprio diritto, la Corte fissa limiti all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri, esigendo che quest'ultimi rispettino il primato del diritto sovranazionale.

In particolare, ci si propone di esaminare alcuni aspetti critici dell'integrazione negativa del diritto tributario europeo che riguardano gli effetti della giurisdizione della Corte di Giustizia Europea e il suo impatto sulla normativa tributaria nazionale degli Stati membri. Se infatti sono chiari l'oggetto e i limiti alla giurisdizione della Corte di Giustizia, non altrettanto si può dire per quanto riguarda le ripercussioni sulla potestà impositiva che si producono per effetto delle pronunce con cui la Corte interpreta il proprio diritto.

L'oggetto specifico di questo studio è il rapporto tra interpretazione del diritto e accertamento del fatto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia Europea, evidenziando i profili critici che emergono in tale contesto e formulando alcune riflessioni volte ad assicurarne un coerente funzionamento.

Com'è noto, il principio *iura novit curia* sancisce il potere di ogni Corte di statuire sulle norme giuridiche interpretandone l'oggetto, il contenuto e la portata. Nel contesto dei limiti internazionali della giurisdizione, tale principio però implica altresì che ciascuna Corte conosca del suo diritto, escludendo nel contempo che possa estendere la propria giurisdizione sulle norme giuridiche appartenenti ad altri ordinamenti.

Nell'Unione Europea il pluralismo giuridico determina la compresenza della normativa sovranazionale e di quella nazionale degli Stati membri. Tale fenomeno viene regolato dal diritto unionale in modo da consentire che la Corte di Giustizia Europea lo riconduca a unità sulla base del primato del diritto dell'Unione Europea. Questo ambito operativo della giurisdizione della Corte è applicabile anche nelle materie, come quella tributa-

ria, in cui gli Stati mantengono prerogative a livello nazionale. Tuttavia, tale contesto determina uno scostamento tra l'ambito oggetto dell'interpretazione da parte della Corte e quello su cui tale attività produce ripercussioni.

Pertanto, l'integrazione negativa del diritto tributario europeo finisce per presupporre che la Corte, nella gran parte dei casi, all'atto di interpretare il proprio diritto, sia obbligata a comprendere pienamente anche la normativa tributaria nazionale che solleva possibili problemi di compatibilità con quella sovranazionale. In tale contesto, il corretto accertamento dei fatti può quindi facilmente valicare i confini della giurisdizione della Corte di Giustizia Europea. Ciò è dovuto al fatto che si rende necessario determinare con precisione non solo i fatti di causa, ma anche gli effetti che derivano dalla normativa tributaria nazionale ad essa applicabile.

L'esercizio della giurisdizione della Corte di Giustizia Europea solleva pertanto delicate questioni di delimitazione di tale sua funzione rispetto a quella dei corrispondenti organi nazionali. Tali questioni potrebbero ledere l'essenza della separazione di competenze giurisdizionali stabilita dal diritto primario dell'Unione Europea.

A prima vista, tali questioni presentano tratti parzialmente comuni a quelle che emergono all'interno di un singolo ordinamento giuridico nel riparto di giurisdizione con gli organi giudiziari cui è devoluto il potere di statuire sull'interpretazione della Costituzione.

Tuttavia, diversamente da esse, la maggiore complessità dei limiti esterni alla giurisdizione della Corte di Giustizia emerge per effetto della loro rilevanza a cavallo di due distinti ordinamenti. In questo senso, non si può escludere la sussistenza di un collegamento alla giurisdizione della Corte di Giustizia Europea per accertare un fatto rilevante ai fini dell'interpretazione e applicazione del diritto sovranazionale che abbia a oggetto il diritto nazionale, nonostante il fatto che l'interpretazione di quest'ultimo sia una competenza esclusiva del giudice nazionale.

Questo tipo di problemi si presenta in diversi scenari rilevanti per l'esercizio della giurisdizione da parte della Corte di Giustizia Europea. Tra tali scenari è opportuno che questo studio esamini più in dettaglio quelli relativi al rinvio pregiudiziale, alle procedure di infrazione e all'annullamento delle decisioni della Commissione europea.

Peraltro, specialmente in tale ultimo contesto emergono altresì problemi di riparto interno di giurisdizione con il Tribunale dell'Unione Europea, rispetto alle cui pronunce la Corte interviene come giudice d'appello al fine di assicurare la corretta interpretazione del diritto. Inoltre, la recente modifica allo Statuto della Corte di Giustizia Europea e ai regolamenti

di procedura della Corte e del Tribunale<sup>1</sup> – con la devoluzione di giurisdizione a quest'ultimo organo per le controversie in tema di imposta sul valore aggiunto e di accise, ma con il mantenimento della giurisdizione della Corte in tema di principi del diritto unionale anche in tali ambiti – potrebbero ulteriormente ampliare nel prossimo futuro la rilevanza delle problematiche di accertamento dei fatti relativi al diritto nazionale.

Nel primo scenario, quello cioè relativo ai rinvii pregiudiziali, emergono questioni di non semplice soluzione quanto alla separazione delle competenze giurisdizionali tra organi nazionali e sovranazionali. Infatti, tale separazione assicura la natura esclusiva delle competenze e prevede un meccanismo giudiziale di cooperazione con regole ben precise di funzionamento, che consentono un dialogo tra le Corti.

Gli altri due scenari condividono invece un problema di accertamento del diritto nazionale degli Stati membri senza il coinvolgimento dell'organo giudiziale di tali Stati.

In particolare, nel caso delle procedure di infrazione, l'accertamento dei fatti relativi al diritto nazionale si realizza nella fase preliminare sulla base di un meccanismo che stabilisce l'instaurazione di un contraddittorio tra Commissione europea e Stato membro. Quest'ultimo però interviene in propria difesa attraverso il potere esecutivo, senza dunque chiamare in causa gli organi depositari del potere di statuire in merito al significato e alla portata delle proprie norme. Ne consegue che la Corte di Giustizia Europea è chiamata a statuire sul proprio diritto in mancanza di una pronuncia giudiziale che statuisce sul diritto nazionale rilevante ai fini di tale pronuncia.

Le pronunce sulle azioni di annullamento delle decisioni della Commissione europea in materia tributaria hanno sollevato invece particolari problemi di accertamento del fatto in relazione agli aiuti di Stato. Sarà dunque su tali aspetti che si concentrerà l'analisi all'interno di questo studio. In tale contesto, l'esigenza di un intervento immediato per limitare le distorsioni alla concorrenza consente alle misure della Commissione di produrre i propri effetti in via provvisoria anche prima di una pronuncia giudiziale della Corte di Giustizia Europea.

Ciò dimostra quindi come il problema di accertamento del fatto relativo alla corretta interpretazione del diritto nazionale in assenza di una pronuncia dell'organo statale con giurisdizione esclusiva sia ancora più delicato e

---

<sup>1</sup> Cfr. GUUE L, 12 agosto 2024, Regolamenti 2024/2019, 2024/2094, 2024/2095, 2024/2096 e 2024/2097.

in grado di produrre effetti lesivi nella sfera del destinatario dell'atto della Commissione europea.

Peraltro, se questo problema può incidere in modo strutturale sull'assetto dei rapporti tra Stati e Unione, nei casi di aiuti individuali l'accertamento del fatto relativo alla normativa nazionale oggetto degli atti della Commissione determina ripercussioni sulla sfera giuridica dei destinatari di tali atti, sollevando problemi di non semplice soluzione anche nell'ottica del diritto al giusto processo.

Prima di passare all'analisi dell'accertamento di fatto nei tre gruppi di procedure di attuazione del diritto unionale è importante sottolineare che la giurisprudenza unionale guarda con particolare sfavore ogni possibile impiego di presunzioni in base alle quali ricostruire un fatto ignoto da un fatto noto, richiedendo invece sempre un'analisi caso per caso delle fattispecie rilevanti ai fini dell'applicazione del diritto unionale.

## *2. L'accertamento del fatto da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: fatto come fattispecie concreta e come legislazione nazionale*

Come già si è indicato in precedenza, l'integrazione negativa del diritto tributario nell'Unione Europea pone la Corte di Giustizia Europea a diretto contatto con la normativa tributaria degli Stati membri. Ciò rende necessario un duplice accertamento di fatto al fine di statuire sulla compatibilità di tale normativa con quella sovranazionale.

Pertanto, per interpretare il proprio diritto in tale contesto, la Corte deve per un verso determinare i fatti rilevanti nella causa<sup>2</sup>, e, per altro verso, comprendere il contenuto della normativa nazionale in questione, su cui non ha alcuna giurisdizione. Ecco perché si ritiene che essa lo valuti come componente fattuale aggiuntiva rispetto a quella che riguarda la fattispecie concreta.

Ai fini di questo studio, è opportuno approfondire i due profili fattuali – ossia quelli relativi alla fattispecie concreta e alla legislazione nazionale rilevante – in modo separato, tenendo presenti i tre scenari procedurali in precedenza richiamati, ossia quelli del rinvio pregiudiziale, delle procedure di infrazione e delle azioni di annullamento. A ciò si aggiungeranno poi alcune brevi considerazioni relative alla situazione più recentemente determinatasi per effetto della devoluzione di giurisdizione dalla Corte di Giustizia.

---

<sup>2</sup> Nella terminologia in uso al diritto internazionale questi sono i cd. *adjudicative facts*.

stizia Europea al Tribunale dell'Unione Europea. Tale devoluzione di giurisdizione tocca i problemi di integrazione negativa qui in esame specialmente per i profili relativi all'imposta sul valore aggiunto e alle accise. Anche se tali imposte sono oggetto di armonizzazione, l'interpretazione dei principi di diritto unionale ad esse applicabili e l'impatto del diritto nazionale sulla normativa secondaria ad esse relativi solleva infatti alcuni aspetti rilevanti ai fini dell'analisi oggetto di questo studio.

I profili dell'accertamento di fatto nelle procedure dinanzi alla Corte di Giustizia Europea possono presentare caratteristiche molto diverse a seconda degli scenari procedurali in cui emergono. Infatti, per un verso nelle procedure di infrazione e nelle procedure di aiuti di stato non individuali la giurisdizione della Corte può arrivare a interessare tutto l'ambito di applicazione della norma nazionale a tutte le possibili fattispecie concrete che rientrano nello stesso. Per altro verso, sia nel caso del rinvio pregiudiziale, sia in quello degli aiuti di Stato individuali, l'accertamento del fatto si incentra su questioni molto specifiche per quanto riguarda sia la fattispecie concreta, sia la norma nazionale rilevante.

Di seguito, esamineremo separatamente le problematiche di accertamento del fatto emergenti in ciascuno dei tre tipi di procedura, partendo dalle procedure di rinvio pregiudiziale, proseguendo con le procedure di infrazione, per terminare con le diverse problematiche nelle procedure di aiuti fiscali di stato a seconda che costituiscano o meno aiuti individuali.

### *3. Accertamento del fatto nelle procedure di rinvio pregiudiziale*

#### *3.1. Rilevanza del fatto ai fini dell'interpretazione del diritto unionale in materia tributaria*

Nel caso del rinvio pregiudiziale l'intervento del giudice nazionale assume un rilievo fondamentale quanto alla delimitazione di entrambi gli aspetti fattuali in precedenza indicati e della loro rilevanza nella causa rimessa alla Corte di Giustizia Europea. Questo si giustifica sulla base della *ratio* del rinvio pregiudiziale.

Il rinvio pregiudiziale è in sostanza una richiesta di aiuto da parte del giudice nazionale in merito a quell'interpretazione del diritto unionale che è necessaria ai fini della statuizione sulla questione pendente dinanzi a tale giudice. Proprio questa funzione di assistenza porta la Corte di Giustizia Europea ad attribuire un rilievo preminente ai fatti di causa nel contesto in cui analizza la compatibilità della normativa nazionale rilevante e a rispet-

tare l'analisi di quest'ultima nell'interpretazione fornita dal giudice nazionale. Nell'ottica della giurisdizione della Corte di Giustizia Europea, entrambi rappresentano elementi fattuali che la Corte riceve in una sorta di fotografia scattata dal giudice nazionale e contenuta nell'ordinanza con cui quest'ultimo rimette la causa in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea.

Questo contesto specifico può produrre varie ripercussioni sulla successiva pronuncia della Corte di Giustizia Europea. Così, tale pronuncia spesso non interessa l'intero ambito di applicazione della norma nazionale in questione ed è fortemente condizionata dalla rilevanza tanto della fattispecie concreta, quanto del rapporto tra quest'ultima e quella astratta prevista dalla normativa nazionale. Pertanto, ciò comporta che anche la pronuncia resa dalla Corte di Giustizia Europea nell'ambito di una procedura di rinvio pregiudiziale potrebbe avere un limitato valore di precedente giudiziale, non risultare applicabile ad altri problemi che la stessa normativa nazionale (o normative simili di altri Stati membri) potrebbe sollevare in altri contesti, o perfino fare fatica a risolvere pienamente i problemi di compatibilità inerenti alla questione oggetto del rinvio pregiudiziale.

È opportuno analizzare tali aspetti con riferimenti concreti alle situazioni emergenti dalla prassi giurisprudenziale tributaria della Corte di Giustizia Europea. Con tale analisi ci si propone di determinare l'impatto dell'accertamento del fatto sull'interpretazione del diritto da parte della Corte di Giustizia nell'ambito delle procedure di rinvio pregiudiziale.

Vedremo così che in alcuni casi la diversità del fatto può giustificare una apparente differenza di interpretazione da parte della Corte di Giustizia Europea e che in altri casi da tale diversità può scaturire un diverso orientamento interpretativo.

### ***3.2. Diversità del fatto da cui non scaturisce una diversa interpretazione, sentenze aperte e prassi sui rinvii pregiudiziali in materia tributaria***

Per quanto riguarda il primo gruppo, è emblematico il caso delle pronunce sull'equivalenza dei metodi per lo sgravio della doppia imposizione economica internazionale, che riguarda la compatibilità della normativa tributaria nazionale con il diritto unionale di stabilimento.

La Corte ha affrontato tali problemi in modo quasi parallelo sulla base di questioni rimesse in via pregiudiziale a breve distanza temporale dai giudici nazionali britannico e austriaco.

Nella prima pronuncia, nota come *Franked Investment Income I*<sup>3</sup>, alla domanda sull'equivalenza tra i metodi di esenzione (applicabile nelle fattispecie meramente interne) e credito (applicabile nelle fattispecie transnazionali), la Corte si è limitata a rispondere che il diritto di stabilimento non impedisce agli Stati membri di utilizzarli entrambi (rispettivamente: l'esenzione nel contesto nazionale e il credito nel contesto transnazionale) nella misura in cui tali metodi producano effetti equivalenti. Questa statuizione consegue a una interpretazione del diritto unionale che non entra nel merito dei fatti prospettati dal giudice nazionale, ma si limita a recepirli in quanto tali e al di là dei possibili aspetti che sono emersi in sede dibattimentale. Queste "pronunce aperte" della Corte di Giustizia Europea lasciano al giudice nazionale il compito di applicare il diritto unionale a quello nazionale dopo che quest'ultimo abbia effettuato una debita valutazione dell'impatto di entrambi sui fatti di causa<sup>4</sup>.

Sono varie le ragioni che possono indurre la Corte di Giustizia Europea a emettere pronunce aperte e, a quanto consta all'autore, questo tipo di pronunce non è molto rara nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia Europea scaturente dai rinvii pregiudiziali.

Tra tali ragioni due sembrano avere un ruolo di maggiore importanza e possono quindi essere brevemente ricordate in questa sede.

In primo luogo, la Corte di Giustizia Europea può ritenere non necessario ai fini della propria interpretazione una più precisa comprensione della normativa nazionale e degli effetti che essa produce nel contesto in cui è stata rinviata la questione in via pregiudiziale. Questa valutazione riflette il sistema di chiara separazione delle competenze e indica l'estraneità alla giurisdizione della Corte di Giustizia Europea su entrambi gli aspetti fattuali, il cui apprezzamento viene lasciato in modo esclusivo al giudice nazionale.

In secondo luogo, la Corte di Giustizia Europea potrebbe non ritenere di avere sufficienti elementi a disposizione per formulare una pronuncia con effetti definitivi. In questo senso, si potrebbe affermare che, in presenza di una fotografia sbiadita o a bassa risoluzione, non ritiene opportuno

---

<sup>3</sup>CGUE, 12 dicembre 2006, causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774.

<sup>4</sup>Il primo significativo esempio di sentenza aperta della Corte di Giustizia Europea in materia tributaria è quella relativa al caso *Gerritse* (CGUE, 12 giugno 2003, causa C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340), da cui è però scaturita una difficile attuazione del diritto per problemi emersi in base al diritto processuale tedesco, come rilevato dalla Corte finanziaria federale tedesca in *BFH*, 10 gennaio 2007, I R 87/03.

togliere al giudice nazionale margini di apprezzamento discrezionale per ogni aspetto non direttamente ricollegabile all'interpretazione del diritto unionale.

Da un punto di vista della certezza del diritto e della chiarezza dell'interpretazione del diritto dell'Unione Europea, è però opportuno riflettere sull'impatto prospettico delle pronunce. Non è infatti infrequente che la Corte di Giustizia Europea, quando viene chiamata ad affrontare questioni che riguardano problematiche interpretative già in precedenza affrontate, utilizzi la tecnica dei cd. *obiter dicta*. L'impiego di tale tecnica può avvenire con vari gradi di intensità, che portano la Corte a non ritenere necessarie le conclusioni dell'Avvocato Generale, a pronunciare ordinanza, anziché sentenza<sup>5</sup>, oppure ad altre soluzioni che presentano il rischio di impedire di cogliere possibili diversità fattuali relative alle questioni rimesse dai giudici nazionali in via pregiudiziale.

Peraltro, è opportuno ricordare che quando la Corte di Giustizia Europea ritiene che una più precisa comprensione delle questioni fattuali – sia relative alla fattispecie concreta, sia al diritto nazionale applicabile – sia particolarmente rilevante ai fini della propria pronuncia, può chiedere ulteriori chiarimenti, anche per iscritto e con supplementi istruttori, come ad esempio è accaduto in materia tributaria con nel caso *Fallimento Olimpiclub*<sup>6</sup>.

La complessità dell'accertamento dei fatti da parte del giudice nazionale nella causa *Franked Investment Income* senza l'indicazione di criteri più precisi da parte della Corte di Giustizia Europea ha portato il giudice britannico a rimettere una seconda questione in via pregiudiziale, nella quale ha fornito elementi fattuali ulteriori. Tale scelta è conseguita alla necessità di avere una statuizione più precisa da parte della Corte di Giustizia in merito all'utilizzo dei due metodi di sgravio della doppia imposizione. A seguito di tale ulteriore rimessione, la Corte ha così avuto modo di applicare

---

<sup>5</sup>Si consideri ad esempio la posizione assunta in tema di sgravio della doppia imposizione giuridica internazionale in tema di dividendi. Dopo la sentenza sul caso *Kerckhaert-Morres* (CGUE, 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres*, ECLI:EU:C:2006:713), la Corte ha usato questa tecnica nella pronuncia sul caso *Damseaux* (CGUE, 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*, ECLI:EU:C:2009:471), chiudendo di fatto la strada a possibili ulteriori accertamenti fattuali in merito alla qualificabilità di tali problemi come frutto di disparità fiscali transnazionali emergenti dall'esercizio in parallelo delle potestà impositive da parte di due differenti Stati membri. Ciò è anche testimoniato dal fatto che ormai non vengono più rimesse questioni su queste tematiche, nonostante l'impatto negativo della doppia imposizione giuridica internazionale sull'esercizio delle libertà fondamentali.

<sup>6</sup>CGUE, 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*, ECLI:EU:C:2009:506.

la propria interpretazione ai fatti di causa, concludendo che in tale contesto i due metodi non sono equivalenti e quindi che il diritto unionale di stabilimento ostava a che il Regno Unito utilizzasse l'esenzione nelle fattispecie interne e il credito in quelle transnazionali. Così, nella sentenza *Franked Investment Income II*<sup>7</sup>.

Per una pura coincidenza, la Corte di Giustizia Europea, proprio nell'intervallo tra le due sentenze sullo stesso caso britannico, è stata chiamata a pronunciarsi su una causa rimessa in via pregiudiziale dal giudice nazionale austriaco di ultima istanza sul caso *Haribo e Österreichische Salinen*<sup>8</sup>.

Anche tale causa riguardava lo stesso problema di equivalenza tra metodi di sgravio della doppia imposizione economica internazionale nel contesto dell'integrazione tra utili societari e dividendi. Tuttavia, diversamente da quanto fatto dal giudice britannico nella prima rimessione, quello austriaco aveva inserito un più preciso accertamento dei fatti, che, a giudizio di chi scrive, è stato determinante ai fini della pronuncia con cui la Corte ha affermato la compatibilità della normativa nazionale con il diritto di stabilimento nel contesto oggetto del rinvio pregiudiziale. In particolare, dopo aver riconosciuto che la normativa nazionale applicava i due distinti metodi, il giudice nazionale austriaco ha affermato che l'applicazione del metodo del credito consentiva di attutire le differenze di trattamento fiscale transnazionale, andando quindi a riflettere in modo più aderente l'obiettivo di integrazione tra imposizione del prelievo fiscale su utili e dividendi, perseguito dalla legislazione austriaca. Queste considerazioni fattuali lasciano quindi comprendere le ragioni per cui nel contesto relativo a questa causa la Corte possa aver raggiunto conclusioni diametralmente opposte a quelle relative alle cause britanniche in precedenza esaminate.

Rientrano in questo primo gruppo anche altre situazioni analizzate dalla Corte di Giustizia Europea in tema di tassazione dei dividendi e di legislazione tributaria sulle società controllate estere, anche note come legislazione CFC<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup>CGUE, 13 novembre 2012, causa C-35/11, *Test Claimants in FII Group Litigation II*, ECLI:EU:C:2012:707.

<sup>8</sup>CGUE, 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, *Haribo Lakritzen Österreichische Salinen*, ECLI:EU:C:2011:61.

<sup>9</sup>L'acronimo di questa espressione è derivato dall'ambito di applicazione di questo tipo di normativa alle società controllate estere, che in lingua inglese sono anche denominate con l'espressione *controlled foreign companies*. Nell'ottica della corretta interpretazione del diritto dell'Unione Europea, l'uso comune di questa espressione, entrata nel linguaggio tecnico tributario, non deve però impedire all'accertamento del fatto una piena comprensione delle caratte-

La corposa casistica giurisprudenziale tributaria della Corte di Giustizia Europea, sviluppatasi in special modo a partire dai primi anni del nuovo millennio, ha affrontato varie questioni. Ai fini qui in esame si può però ricordare specialmente quella in cui alla Corte è stato chiesto di pronunciarsi sui rapporti tra libertà fondamentali nelle fattispecie che coinvolgono flussi di investimento con Paesi terzi, tenuto conto anche del fatto che la sola libertà di circolazione di capitali e pagamenti ha un ambito esterno con effetti diretti.

In tale contesto, la giurisprudenza tributaria della Corte, dopo aver fissato nella sentenza *Baars*<sup>10</sup> una precisa linea di demarcazione tra fattispecie rilevanti ai fini del diritto di stabilimento e della libera circolazione dei capitali, ha gradualmente sviluppato una linea interpretativa secondo cui tali rapporti sono determinati in linea con gli obiettivi perseguiti dalla legislazione tributaria nazionale applicabile. In particolare, per quelle misure che presuppongono l'applicazione limitata a situazioni in cui un soggetto è in condizione di esercitare una influenza determinante sulle vicende giuridiche relative a un altro soggetto, il preminente rilievo del diritto di stabilimento mette in secondo piano i profili relativi all'investimento di capitale o all'effettuazione dei pagamenti necessari a tal fine. Diversamente, per tutte quelle misure tributarie che non si prefiggono tale obiettivo e sono applicabili in modo indifferenziato a varie situazioni, la giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia Europea ha affermato che le due libertà fondamentali in questione si applicano in modo parallelo, di talché l'assenza di un ambito applicativo del diritto di stabilimento all'esterno dell'Unione Europea non impedisce alla libera circolazione dei capitali e pagamenti di produrre i suoi effetti.

Questa linea di demarcazione presuppone una attenta considerazione del fatto, sia per i profili relativi alla fattispecie concreta, sia per quelli che riguardano la legislazione tributaria nazionale. Infatti, al di là della necessità di comprendere se ci sia un investimento di portafoglio o una vera e propria immobilizzazione del capitale investito in un diverso soggetto giuridico stabilito in un altro Stato membro, l'interpretazione della Corte di Giustizia ha bisogno di accertare quale sia l'obiettivo specifico perseguito dalla legislazione tributaria nazionale.

---

ristiche della legislazione tributaria nazionale in questione, come appunto fatto dalla Corte di Giustizia Europea nel caso *X GmbH* (CGUE, 26 febbraio 2019, causa C-135/17, *X GmbH*, EU:C:2019:136.

<sup>10</sup> CGUE, 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, ECLI:EU:C:2000:205.

Volendo sintetizzare i profili rilevanti ai fini in esame, la Corte di Giustizia Europea ha così affermato l'applicazione in parallelo delle due libertà fondamentali nel caso della legislazione tributaria sui dividendi e la preminenza del diritto di stabilimento in altri tipi di normativa, fra cui, in linea di principio rientrano quelli relativi ai regimi applicabili alle società controllate estere.

Ciò ha quindi comportato la graduale eliminazione, a livello di integrazione negativa, di tutti gli ostacoli fiscali transnazionali ai flussi di dividendi internazionali, per lo meno nella misura in cui determinassero effetti di discriminazione sia tra Stati membri, sia nei rapporti con i Paesi terzi. In linea con questa argomentazione, la Corte di Giustizia Europea ha quindi applicato le due libertà in parallelo anche quando la fattispecie concreta riguardava investimenti di controllo nella società estera che distribuiva i dividendi<sup>11</sup> e anche in situazioni in cui l'azionista era privo della nazionalità europea<sup>12</sup>.

Ai fini qui in esame è però interessante analizzare in maggior dettaglio anche le modalità in cui la prassi giudiziale tributaria ha applicato la preminenza del diritto di stabilimento alla normativa sulle società controllate estere. Infatti, questa linea interpretativa non ha impedito alla Corte di compiere una puntuale analisi del fatto relativo a questo tipo di legislazione tributaria nazionale sulla base del quadro prospettato dal giudice nazionale *a quo*.

Così, nel caso *X GmbH*, la Corte di Giustizia Europea ha riconosciuto che il trattamento fiscale discriminatorio applicabile in Germania a una società controllata estera, residente ai fini fiscali in Svizzera (dunque uno Stato terzo, in relazione a cui non si può porre un problema di diritto di stabilimento) fosse rilevante anche per la libera circolazione dei capitali e pagamenti.

Ancora una volta l'accertamento del fatto è la chiave di volta per comprendere appieno l'interpretazione della Corte di Giustizia Europea. In questo caso, infatti, il giudice nazionale tedesco aveva chiaramente indicato alla Corte di Giustizia Europea che questa normativa non si applica unicamente ai soggetti che possiedono una partecipazione di controllo nelle società estere (come normalmente accade per effetto delle legislazioni tributarie CFC), ma a tutte le partecipazioni in soggetti residenti all'estero, realizzando una sorta di conguaglio impositivo che persegue finalità di

---

<sup>11</sup> CGUE, 24 maggio 2007, causa C-157/05, *Holböck*, ECLI:EU:C:2007:297.

<sup>12</sup> CGUE, 5 maggio 2011, causa C-384/09, *Prunus e Polonium*, ECLI:EU:C:2011:276.

esportazione di capitali. La piena comprensione di questi aspetti fattuali ha quindi consentito alla Corte di Giustizia Europea di ricondurre la normativa tributaria nazionale tedesca in questione nell'alveo di quelle in precedenza esaminate a partire dalla sentenza *Cadbury Schweppes*<sup>13</sup>, con cui ha affermato che l'estensione del collegamento impositivo su base personale a soggetti non stabiliti sul territorio nazionale con questo tipo di misure è possibile solo in presenza di una situazione che denoti l'assenza di personale, attrezzature e locali a disposizione dell'impresa, dunque per contrastare specifiche pratiche abusive.

L'analisi di questa casistica giurisprudenziale conferma, più in generale, la primaria rilevanza dell'accertamento del fatto, riconosciuta dalla Corte a tutti i casi che le sono stati rimessi nell'ambito di procedure di rinvio pregiudiziale nella materia tributaria. Questo è visibile sin dalle prime pronunce in cui la Corte di Giustizia Europea si è occupata delle discriminazioni nei confronti dei non residenti, ma anche in quella ha affrontato il tema della comparabilità delle situazioni interne e transnazionali in materia tributaria.

Per quanto riguarda la prima tipologia di situazioni, tale accertamento ha consentito alla Corte di Giustizia Europea di scardinare la dogmatica diversità tra residenti e non residenti che il diritto tributario internazionale deriva dal loro collegamento all'imposizione rispettivamente su base reale (territoriale) e personale. Così, nel caso *Saint-Gobain* ha affermato la comparabilità tra stabile organizzazione e società residente nella prospettiva dello Stato ospitante, facendo proprie le indicazioni del giudice nazionale, che evidenziava un diverso trattamento di utili su cui lo Stato esercitava la propria potestà impositiva. Nel precedente caso *Schumacker* la Corte era anche andata anche oltre tale limite<sup>14</sup>. Aveva infatti combinato tre elementi fattuali (1. tassazione lorda con applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta; 2. imponibilità esclusiva del reddito nello Stato dell'attività per effetto dell'applicazione del metodo dell'esenzione; 3. sostanziale assenza di altri redditi) per obbligare lo Stato dell'attività di un lavoratore dipendente a concedere le deduzioni e detrazioni per carichi di famiglia applicabili ai residenti di tale Stato e che tale soggetto non avrebbe altrimenti goduto nel proprio Stato di residenza.

In relazione alla seconda tipologia di situazioni, i fatti prospettati dai

---

<sup>13</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, ECLI:EU:C:2006:544.

<sup>14</sup> CGUE, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

giudici nazionali hanno consentito alla Corte di comprendere le modalità applicative della legislazione nazionale e determinare in questo modo l'esistenza di situazioni con effetti dissuasivi nei confronti dell'esercizio delle libertà fondamentali. Questo è accaduto ad esempio nel caso *Cadbury Schweppes* in merito al confronto tra compensazione del reddito delle società controllate estere e mancato conguaglio degli incentivi fiscali concessi alle società controllate residenti nello Stato della società madre<sup>15</sup>. Analogamente, nel caso *Marks & Spencer* la Corte ha potuto accertare l'esistenza di un collegamento diretto con la capogruppo britannica per effetto del regime di tassazione consolidata di gruppo applicabile nel Regno Unito per concludere che la mancata importazione delle perdite emergenti in sede di liquidazione delle società figlie non residenti avrebbe determinato una discriminazione rispetto al regime applicabile nello stesso contesto alle società figlie residenti<sup>16</sup>.

Pertanto, in tutti questi casi non vi è un vero e proprio contrasto nell'interpretazione della Corte di Giustizia Europea, ma solo l'applicazione di un'interpretazione del diritto unionale coerente con i differenti contesti fattuali. Entrambe le pronunce sono dunque in grado di produrre effetti prospettici senza generare un problema di incertezza giuridica, in quanto attengono a due fattispecie concrete non pienamente identiche. È in tale ottica che andrà dunque valutato il loro valore di precedente giurisprudenziale.

### ***3.3. Diversità del fatto da cui scaturisce una diversa interpretazione del diritto unionale in materia tributaria***

Accanto a questi esempi se ne possono invece aggiungere altri, sempre scaturenti da rinvii pregiudiziali, in cui è più arduo pronunciarsi sulla correttezza del quadro fattuale esaminato dalla Corte di Giustizia Europea per gli aspetti relativi alla legislazione nazionale.

Partiamo anzitutto dall'esame di alcune questioni attinenti alle sanzioni tributarie e al divieto di *bis in idem* per quanto più direttamente attiene ai suoi aspetti sanzionatori puri, relativi cioè al cd. *ne bis puniri*. Tali questioni sono emerse all'interno di almeno due rinvii pregiudiziali operati da giudici nazionali non tributari svedesi e italiani. Tali rinvii investono tematiche simili a quelle affrontate anche dalla Corte Europea dei Diritti del-

---

<sup>15</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit., para. 45.

<sup>16</sup> CGUE, 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763.

l'Uomo in una causa relativa agli aspetti di rilevanza penale del diritto al giusto processo nell'ordinamento norvegese.

Nella sentenza pronunciata dalla grande sezione sul caso *Åkerberg Fransson*, la Corte di Giustizia Europea ha affermato che il suddetto divieto è incompatibile con la contemporanea previsione di sanzioni amministrative e penali in materia tributaria relativamente alla stessa violazione in un contesto in cui, ai sensi della normativa tributaria nazionale svedese, entrambe hanno una funzione punitiva<sup>17</sup>.

Diversamente, nella sentenza pronunciata sul caso *Menci* cinque anni dopo, ancora dalla grande sezione<sup>18</sup>, la Corte di Giustizia Europea ha affermato che il principio del *ne bis puniri* non osta all'applicazione di sanzioni amministrative e penali in materia tributaria relativamente alla stessa violazione in un contesto in cui, ai sensi della normativa tributaria nazionale italiana, tale duplicazione si realizza a condizioni previste in modo tassativo e persegue la funzione di assicurare il corretto prelievo dell'imposta sul valore aggiunto, dissuadendo e reprimendo qualsiasi inadempimento, intenzionale o meno e infliggendo sanzioni amministrative fissate, eventualmente su base forfettaria, applicando le sanzioni penali più rigorose. Il ragionamento seguito dalla Corte non sembra quindi escludere il cumulo di procedimenti e di sanzioni amministrative e penali in relazione alla stessa violazione tributaria.

Nel lasso di tempo intercorrente tra le due pronunce si inserisce poi la sentenza *A e B./Norvegia* della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>19</sup>, che interpreta la vertente penale del diritto al giusto processo in modo da affermare che lo stesso non osta alla contemporanea previsione di sanzioni amministrative e penali in materia tributaria. Com'è noto, anche se i diritti fondamentali riconosciuti dalla CEDU fanno parte del diritto dell'Unione e ne determinano lo standard giuridico minimo di protezione ai sensi dell'art. 52 (3) della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, la CEDU non costituisce un atto giuridicamente formalmente integrato nell'ordinamento unionale<sup>20</sup>.

La difficoltà nel riconciliare queste pronunce emerge specialmente quanto alla comprensione del fatto relativo alla normativa nazionale e alla

---

<sup>17</sup> CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617&10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105.

<sup>18</sup> CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15, *Menci*, ECLI:EU:C:2018:197.

<sup>19</sup> CEDU, 15 novembre 2016, App. 24130/11 e 29758/11, *A e B./Norvegia*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.

<sup>20</sup> Cfr. in questo senso, CGUE, *Menci*, cit., para. 22.

funzione svolta dalle sanzioni amministrative e penali. Il confronto tra le sentenze *Åkerberg Fransson* della Corte di Giustizia Europea e *A e B./Norvegia* della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo mostra una diversa posizione, che potrebbe giustificarsi in base a diversi argomenti. In primo luogo, si potrebbe affermare che la Corte di Giustizia Europea abbia inteso assumere una posizione più garantista rispetto allo standard minimo di protezione applicabile in base alla interpretazione dell'art. 6 CEDU da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Una lettura alternativa è però più plausibile a giudizio di chi scrive, tenuto conto del diverso quadro fattuale nazionale. In particolare, da quanto emerge nella descrizione dei fatti relativi alle due pronunce, la normativa norvegese configura le sanzioni amministrative con una funzione più vicina alle caratteristiche della soprattassa – presente fino alla riforma degli anni '90 del secolo scorso anche nell'ordinamento tributario italiano – che a quelle di una misura con funzione prettamente punitivo, come invece sembra essere il caso dell'ordinamento tributario svedese. Pertanto, se la funzione della soprattassa è quella di ricollegare in modo quasi automatico l'obbligo di pagare una maggiorazione del tributo dovuto per effetto del mancato tempestivo adempimento, è molto agevole comprendere che tale funzione non persegua finalità identiche a quelle punitive proprie delle altre sanzioni, fra cui ovviamente quelle penali.

Riconciliando queste sentenze è dunque possibile continuare a riconoscere il valore di precedente giudiziale per l'interpretazione del diritto unionale ricollegabile alla sentenza *Åkerberg Fransson* e identificare anche in modo sufficientemente chiaro il modo in cui i fatti oggetto delle due pronunce si differenziano.

Il problema sorge però al momento di giustificare la coerenza con la posizione assunta successivamente dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza *Menci*. Peraltro, la circostanza che l'oggetto di questa pronuncia sia la normativa tributaria italiana facilita un'analisi più puntuale degli aspetti fattuali relativi alla legislazione nazionale.

La rimessione della questione in via pregiudiziale operata dal giudice nazionale (non tributario: il Tribunale di Bergamo) sembra infatti prospettare alla Corte di Giustizia Europea un quadro non certamente immune da censure. Per effetto delle statuizioni del giudice nazionale, la Corte ha infatti piena contezza del fatto che alla fattispecie concreta si applicano sia le sanzioni amministrative, sia quelle penali e che ciò avvenga in relazione alla stessa violazione, per effetto rispettivamente della violazione degli artt. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/97 (sanzione amministrativa), e 10-*bis*, comma 1 e 10-*ter*, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 (sanzione penale). La riforma del siste-

ma sanzionatorio tributario italiano operata nel 1997 ha certamente avvicinato le sanzioni amministrative tributarie a quelle penali. Ciò è comprovato non soltanto dall'abolizione delle varie fattispecie di maggiorazione del tributo dovute in relazione al mancato tempestivo adempimento degli obblighi e dell'obbligazione tributaria, con la conseguente unificazione nella sanzione tributaria amministrativa unica, ma anche a una serie di elementi ulteriori, quali l'estensione della rilevanza dell'elemento soggettivo quale presupposto per la responsabilità sanzionatoria. Peraltro, inquadrando le sanzioni amministrative tributarie italiane nell'ottica dei criteri della cosiddetta giurisprudenza Engel<sup>21</sup> della CEDU sarebbe difficile escluderne la rilevanza sostanziale come sanzioni penali. Colpisce quindi la conclusione raggiunta dalla Corte di Giustizia Europea, le cui argomentazioni non possono essere comprese se non nell'ottica dell'esigenza di rispettare la configurazione concettuale prospettata dal giudice nazionale, che pure potrebbe aver nutrito qualche dubbio, imboccando la strada della pronuncia aperta quando ha affermato che spetta al giudice nazionale valutare la natura repressiva della sanzione tributaria amministrativa in questione<sup>22</sup>. Tuttavia, anche a voler considerare tali profili, rimane comunque il problema che la Corte di Giustizia Europea ha successivamente qualificato la sanzione amministrativa come avente natura penale<sup>23</sup>, riconoscendo che questo aspetto specifico risulta espressamente dalla ordinanza di rinvio. Queste considerazioni sembrano quindi sufficienti a escludere che nel caso di specie si sia verificato un problema fattuale di comprensione del diritto nazionale. Piuttosto, la Corte ha inteso interpretare il proprio diritto, affermando la legittima applicazione di entrambe le sanzioni per rafforzare la funzione punitiva delle violazioni in materia di imposta sul valore aggiunto, sempreché ciò l'applicazione di entrambe le tipologie di sanzioni sia prevista dalla legge e abbia carattere tassativo. Orbene, a prescindere dal fatto che sarebbe difficile ipotizzare una sanzione tributaria non stabilita dalla legge in modo puntuale e tassativo, il problema rimane relativamente al fatto che non può valere nella materia tributaria un'eccezione così vistosa al divieto di bis in idem, stante l'importo normalmente molto elevato delle sanzioni amministrative, specialmente se visto nell'ottica dei criteri della

---

<sup>21</sup> CEDU, 23 novembre 1976, App. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, *Engel e aa.*, ECLI:CE:ECHR:

1976:1123JUD000510071.

<sup>22</sup> CGUE, *Menci*, para. 32.

<sup>23</sup> CGUE, *Menci*, para. 37.

giurisprudenza Engel. A questo riguardo, emerge dunque un problema di compatibilità con gli standards minimi previsti dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Infatti, stante la differente funzione del tipo di sanzioni amministrative analizzate da tale Corte nel caso *A e B./Norvegia* rispetto a quelle oggetto del caso *Menci*, l'orientamento interpretativo della Corte di Giustizia Europea in quest'ultima pronuncia finisce per tollerare una reazione lesiva dei diritti fondamentali dei contribuenti.

Tenuto conto della devoluzione di giurisdizione disposta il 12 agosto 2024 dalla Corte di Giustizia Europea al Tribunale dell'Unione Europea in materia di imposta sul valore aggiunto (e di accise), occorre allora riflettere sulla maggiore difficoltà che potrebbe emergere quanto all'accertamento del fatto relativo alla legislazione nazionale, visto che le questioni pregiudiziali su aspetti tecnici relativi a questo tipo di legislazione tributaria nazionale potrebbero essere attribuite dalla Corte di Giustizia Europea al Tribunale dell'Unione Europea, ma la loro coerenza con i principi andrebbe poi comunque risolta dalla Corte di Giustizia Europea stessa. Questa considerazione potrebbe anche far riflettere sul fatto che sia possibile separare l'ambito dei principi dell'Unione Europea dalle questioni tecniche attinenti all'applicazione delle direttive in alcuni ambiti specifici, quali quelli dell'imposta sul valore aggiunto (e delle accise)<sup>24</sup>. Pur non essendo possibile un'analisi approfondita di tali aspetti, che solo incidentalmente rileva ai fini in esame, vedremo però nel prosieguo di questa trattazione i problemi che sono emersi in tema di aiuti di Stato relativamente ai casi in cui sono previste due istanze giurisdizionali dell'Unione Europea<sup>25</sup>.

#### ***4. L'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione***

##### ***4.1. Natura dichiarativa della pronuncia e tipologia dell'accertamento di fatto***

Le procedure di infrazione consentono alla Corte di Giustizia Europea di condannare quegli Stati membri che abbiano violato il primato del diritto

---

<sup>24</sup> Si noti al riguardo che l'art. 207 del nuovo regolamento del Tribunale dell'Unione Europea prevede la possibilità del rinvio alla Corte di Giustizia Europea e che tale meccanismo è altresì regolato dall'art. 256 (3) (2) del testo aggiornato del TFUE.

<sup>25</sup> Cfr. *infra* para. 5.

to dell'Unione Europea, obbligandoli a intervenire per rimuovere gli effetti di tale violazione<sup>26</sup>.

La sentenza con cui la Corte di Giustizia Europea condanna uno Stato nell'ambito di una procedura di infrazione accerta la violazione del diritto unionale. Ha dunque valore dichiarativo in merito all'esistenza di tale violazione, convalidando l'azione intrapresa dalla Commissione europea che ha attivato la sua giurisdizione in conformità con la procedura prevista dall'art. 258 TFUE. Ciò comporta che l'oggetto diretto dell'accertamento è la sussistenza di questa violazione, ossia una situazione che rientra nella sfera operativa della funzione giurisdizionale della Corte di Giustizia Europea. In questo senso, quando accerta tale violazione, la Corte di Giustizia Europea interpreta il suo diritto. Tuttavia, tale accertamento presuppone l'acquisizione di fatti che riguardano la normativa nazionale dello Stato membro che ha materialmente realizzato l'infrazione.

La natura dichiarativa di queste pronunce in merito all'esistenza delle infrazioni non ha valore ed effetti diversi, quanto all'interpretazione del diritto dell'Unione Europea, rispetto a quelle rese al termine di una procedura di rinvio pregiudiziale. Tuttavia, l'accertamento del fatto nel contesto della procedura di infrazione opera in un contesto con diversi presupposti, standard probatori e modalità per l'acquisizione dei fatti rilevanti rispetto a quanto in precedenza esaminato in relazione ai rinvii pregiudiziali.

Anzitutto la procedura di infrazione ha ad oggetto l'accertamento di una violazione del diritto dell'Unione Europea, che rappresenta dunque un fatto presupposto ai fini della statuizione con cui la Corte di Giustizia Europea ha il potere di determinare effetti restrittivi sulla sovranità dello Stato membro. In tale contesto, l'oggetto dell'accertamento di fatto determina dunque una piena coincidenza tra la fattispecie concreta esaminata dalla Corte e la legislazione nazionale dello Stato membro.

Nonostante il fatto che su quest'ultima la Corte di Giustizia Europea non abbia diretta giurisdizione, l'accertamento della violazione rientra nella sua giurisdizione esclusiva e viene svolto nel normale esercizio della propria attività interpretativa del diritto dell'Unione Europea.

Ai fini in esame possiamo classificare le procedure di infrazione in tre gruppi.

Il primo gruppo riguarda le situazioni in cui l'infrazione riguarda una violazione da parte del diritto nazionale con il diritto primario. Questo gruppo è di gran lunga quello in cui la Corte è stata chiamata a intervenire

---

<sup>26</sup> Art. 258 TFUE.

con maggiore frequenza nella materia tributaria. Ciò è possibilmente dovuto all'assenza di una politica fiscale sovranazionale di carattere generale e alla difficoltà nell'adozione di misure di rimozione degli ostacoli fiscali transnazionali. In tale gruppo possiamo anche ricomprendere le ipotesi di mancato adeguamento a una sentenza della Corte di Giustizia Europea relativa a tale Stato o ad altro Stato membro.

Il secondo gruppo riguarda la trasposizione delle direttive europee, che lo Stato membro potrebbe non aver trasposto tempestivamente, integralmente o correttamente.

Infine, il terzo gruppo attiene alle situazioni in cui la mancata rimessione di una questione alla Corte di Giustizia Europea in via pregiudiziale da parte del giudice nazionale di ultima istanza può determinare l'insorgenza di una responsabilità, anche finanziaria, dello Stato membro per lesione del diritto primario dell'Unione Europea.

Nella prospettiva dell'accertamento del fatto i tre gruppi presentano un nucleo comune, che si esaminerà di seguito, e alcune problematiche specifiche, che si tratteranno successivamente.

#### ***4.2. Il nucleo comune dell'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione***

Il nucleo comune può cogliersi più agevolmente analizzando questo tipo di pronunce in controtela rispetto a quelle rese al termine di una procedura di rinvio pregiudiziale. Due elementi di tale nucleo comune possono indicarsi di seguito.

In primo luogo, la procedura di infrazione attiva la giurisdizione della Corte di Giustizia Europea senza le limitazioni imposte dalla rilevanza ai fini della fattispecie oggetto del rinvio pregiudiziale. Consente quindi alla Corte di esaminare gli effetti della legislazione nazionale in modo ampio fino ad investire ogni suo ambito applicativo, nel caso in cui la Commissione europea – organo sovranazionale incaricato di sorvegliare il rispetto della corretta attuazione del diritto europeo da parte degli Stati membri – abbia ritenuto che tale legislazione sia interamente incompatibile con il diritto dell'Unione Europea. In questo senso, l'accertamento del fatto relativamente alla compatibilità del diritto nazionale deve svolgersi in modo da esaminare tutti gli effetti che lo stesso produce in qualsiasi possibile situazione. Ai fini della declaratoria di infrazione da parte della Corte di Giustizia Europea è dunque sufficiente che la violazione sussista anche in una sola situazione. Pertanto, la Corte può respingere il ricorso della Commissione euro-

pea solo nei casi in cui risultino infondati tutti i rilievi da quest'ultima sollevati, evidenziando, se del caso, anche ogni elemento di carattere interpretativo in grado di escludere la sussistenza della violazione stessa.

In secondo luogo, l'orientamento giurisprudenziale consolidato, anche in materia tributaria, dimostra che la Corte impieghi un maggior grado di cautela quanto agli standards probatori imposti alla Commissione europea, richiedendo a quest'ultima di fornire l'evidenza dell'infrazione in modo tale da dimostrarne l'effettiva sussistenza, escludendo ogni ragionevole dubbio in merito all'infrazione stessa<sup>27</sup>.

Almeno tre elementi consentono di comprendere le ragioni per il maggior grado di cautela quanto all'accertamento di fatto nel contesto della procedura di infrazione.

Il primo elemento attiene alle conseguenze di particolare gravità che risultano per effetto della sentenza che dichiara l'esistenza dell'infrazione. A questo riguardo, occorre ricordare anzitutto la condanna al pagamento di una penalità da parte dello Stato membro, che può anche essere esposto a ulteriori penalità nel caso di intempestiva o incompleta attuazione del dispositivo della sentenza.

Il secondo elemento riguarda le possibili ripercussioni indirette derivanti dall'accertamento dell'infrazione. Tali ripercussioni incidono sulle situazioni giuridiche soggettive dei privati interessati dagli effetti della norma invalidata nella procedura di infrazione. A questo riguardo, può ricordarsi che la Corte di Giustizia Europea di solito salvaguarda, anche nei casi eccezionali di limitazione degli effetti temporali della sentenza<sup>28</sup>, gli effetti indiretti della pronuncia di infrazione in relazione a quanti abbiano diligentemente e tempestivamente sollevato la stessa infrazione prima della pronuncia che accerta la violazione<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> L'evidenza di questo rigore può cogliersi prendendo ad esempio il modo in cui la sentenza CGUE, 17 giugno 2010, causa C-105/08, *Commissione./Portogallo*, (seguendo l'impostazione delle conclusioni pronunciate il 25 marzo 2010 dall'Avv. Gen. Kokott) ha esaminato gli effetti della legislazione tributaria portoghese in tema di tassazione degli interessi percepiti da intermediari finanziari non residenti, negando che la Commissione fosse riuscita a provare in modo conclusivo l'esistenza di un sistematico trattamento discriminatorio a carico di tali soggetti.

<sup>28</sup> I criteri normalmente seguiti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea per limitare in via eccezionale gli effetti temporali delle sentenze sono la buona fede dello stato e l'esistenza di gravi ripercussioni sul bilancio, su cui cfr. CGUE, 30 marzo 2006, causa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, ECLI:EU:C:2006:214, para. 41.

<sup>29</sup> Le problematiche della limitazione degli effetti temporali delle sentenze CGUE relative alla materia tributaria solleva una serie di problematiche specifiche relative alla ponderazione dell'interesse erariale nel rispetto dei diritti fondamentali delle parti private che si siano rese

Il terzo elemento concerne l'acquisizione del fatto relativo alla normativa nazionale senza il coinvolgimento di un organo giurisdizionale nazionale. Questo deficit strutturale di accertamento del contenuto della legislazione nazionale non può essere sopperito con il diretto coinvolgimento dello Stato membro in tutte le fasi della procedura di infrazione, volto invece ad assicurare la conformità di tale procedura ai postulati della regola dello Stato di diritto. Infatti, non diversamente da quanto accade in tutte le altre procedure giudiziali davanti alla Corte di Giustizia Europea, la rappresentanza dello Stato serve a consentire all'amministrazione dello stesso di portare a conoscenza della Corte ogni elemento rilevante, ma quindi in modo ben svincolato dall'esercizio della funzione giurisdizionale<sup>30</sup>.

L'accertamento del fatto viene svolto nel contraddittorio tra le parti con il proprio prudente apprezzamento. In tale contesto, la Corte è chiamata a esaminare i rilievi e le evidenze fornite sia dalla Commissione europea, sia dallo Stato interessato, tenendo altresì conto di quanto è accaduto nelle fasi preliminari, anche anteriormente rispetto al momento in cui la Commissione ha ritenuto di aprire la procedura con cui cita in giudizio lo Stato membro davanti alla Corte di Giustizia Europea.

L'esigenza di un prudente apprezzamento dei fatti prospettati in contraddittorio tra le parti non impedisce alla Corte di acquisirli – all'interno di questo tipo di procedure, così come in quelle di rinvio pregiudiziale<sup>31</sup> e di aiuti di Stato<sup>32</sup> – in conformità ai postulati dell'autonomia qualificativa

---

diligenti nel sollevare i propri diritti alla restituzione dell'imposta poi giudicata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, come indicato da J. KOKOTT, T. HENZE, *Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen in Steuersachen*, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 2006, p. 177.

<sup>30</sup>Nel caso dell'Italia questo accade normalmente con il coinvolgimento dell'Avvocatura dello Stato, che rappresenta un gruppo specializzato di giuristi dell'amministrazione, cui è istituzionalmente conferito l'incarico di assumere la difesa in giudizio dell'amministrazione stessa davanti alle giurisdizioni superiori, unionali e internazionali.

<sup>31</sup>Così, ad esempio, nella ormai lontana causa *Asscher* (CGUE, 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, ECLI:EU:C:1996:251), l'accertamento del fatto da parte della Corte di Giustizia Europea ha portato quest'ultima a concludere la rilevanza di una situazione di un lavoratore che era anche socio della società come espressione del diritto di stabilimento e non della libera circolazione dei lavoratori.

<sup>32</sup>Così, ad esempio, nella sentenza CGUE, 19 settembre 2024, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, *Regno Unito e aa./Commissione* [legislazione CFC e aiuti fiscali di Stato], la Corte di Giustizia Europea ha accolto il ricorso con cui si negava la sussistenza di un aiuto fiscale di Stato in relazione alla conformazione della disciplina britannica sulla legislazione fiscale applicabile alle società controllate estere, dopo aver esaminato la normativa di riferimento applicabile alla tassazione delle società ed enti residenti.

del diritto sovranazionale e nel modo in cui la Corte lo ritenga tecnicamente appropriato ai fini dell'interpretazione del proprio diritto.

Tuttavia, nelle procedure di rinvio pregiudiziale il contraddittorio tra le parti in merito all'applicazione della legislazione nazionale si svolge anche davanti al giudice nazionale, che, applicando il principio *iura novit curia*, può formare il suo libero convincimento rispetto alla corretta configurazione di come la norma vada prospettata alla Corte di Giustizia Europea. Diversamente, il contesto della procedura di infrazione solleva maggiori difficoltà in quanto l'applicazione dello stesso principio *iura novit curia* rimane confinata al diritto su cui la Corte di Giustizia Europea esercita la propria giurisdizione.

Questo contesto accresce il rischio che la Corte di Giustizia Europea possa nutrire dubbi sulla legislazione nazionale, o realizzare un erroneo accertamento di fatto in merito al suo contenuto

I dubbi possono sorgere quando ad esempio vi siano orientamenti contrastanti nella giurisprudenza nazionale, o le parti richiamino diverse interpretazioni da essa fornite, senza che però la Corte abbia la possibilità di verificare la corrispondenza a quale di esse abbia carattere prevalente.

Gli errori di fatto sulla legislazione nazionale possono poi verificarsi quando la Corte di Giustizia Europea non dispone di elementi sufficienti a comprendere appieno la legislazione nazionale in questione, quando la mancata contestazione di una interpretazione dalla parte che avrebbe interesse a farlo viene equiparata a una conferma implicita di tale interpretazione, oppure nei casi di determinazioni per fatti concludenti, come accade ad esempio in relazione alle situazioni in cui lo Stato membro decide di cambiare la propria legislazione, adeguandosi alla posizione sostenuta dalla Commissione europea. A questo riguardo è emblematico il caso della declaratoria di parziale incompatibilità della normativa italiana sulla tassazione dei dividendi in uscita<sup>33</sup>, in relazione alla quale la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto di escludere le situazioni relative ai rapporti con gli Stati dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, giustificando l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta sulla base della presupposizione del fatto che in quel momento l'Italia non avesse convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in grado di assicurare un effettivo scambio d'informazioni<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> CGUE, 19 novembre 2009, causa C-540/07, *Commissione./Italia* [dividendi in uscita], ECLI:EU:C:2009:717.

<sup>34</sup> All'epoca dei fatti questa presupposizione era corretta per quanto riguardava il Liechtenstein, con cui non esisteva alcuno strumento di assistenza fiscale mutua, e per l'Islanda, con cui

L'assenza di un possibile canale di dialogo con gli organi giurisdizionali nazionali nelle procedure di infrazione non è colmabile *de iure condito*. Tuttavia, essa potrebbe essere superata *de iure condendo* con la creazione di apposite procedure di assistenza giudiziale, attivabili su richiesta della Corte di Giustizia Europea, con effetti positivi certamente importanti in materie, quale quella tributaria, in cui la Corte è chiamata a svolgere accertamenti di fatto relativi alla normativa nazionale con un elevato livello tecnico di complessità.

Peraltro, in alcune ipotesi molto particolari è possibile per la Corte acquisire elementi rilevanti per il corretto accertamento del fatto relativamente alla legislazione nazionale e applicarlo nelle procedure di infrazione. Questo è il caso in cui la procedura di infrazione sia preceduta o accompagnata<sup>35</sup> da un rinvio pregiudiziale su tematiche identiche o sostanzialmente affini, siano esse provenienti dallo stesso Stato membro o da un altro Stato<sup>36</sup>. In questo tipo di situazioni, la Corte può dunque utilizzare l'accerta-

---

lo scambio di informazioni in base alla convenzione internazionale contro la doppia imposizione non era ancora applicabile (la convenzione, già firmata sarebbe infatti stata ratificata solo in un momento di poco anteriore alla pronuncia), ma non nel caso della Norvegia, con cui l'Italia scambia informazioni in materia fiscale in base a una convenzione internazionale contro la doppia imposizione firmata nel 1985 e in vigore dal 1987.

<sup>35</sup> Questo è ad esempio accaduto almeno in due gruppi di cause fiscali in tema di libertà fondamentali, relative alla coerenza tra deduzione dei contributi ai fondi pensione e successiva tassazione delle pensioni (CGUE, 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, ECLI:EU:C:1992:35, rimessa dalla *Cour de cassation* belga, e causa C-300/90, *Commissione./Belgio*, ECLI:EU:C:1992:37) e alla deduzione delle spese di educazione scolastica (CGUE, 11 settembre 2007, cause C-76/05, *Schwarz e Gootje Schwarz*, ECLI:EU:C:2007:492, rimessa dal *Finanzgericht* di Colonia, e C-318/05, *Commissione./Germania*, ECLI:EU:C:2007:495).

<sup>36</sup> Questa situazione si è verificata ad esempio in relazione alla deducibilità dei contributi ai fondi pensione esteri, che la Corte ha prima analizzato in varie procedure di rinvio pregiudiziale e poi in una serie di procedure di infrazione nei confronti di vari Stati membri a partire dalla causa C-522/04, *Commissione./Belgio* (CGUE, 5 luglio 2007, causa C-522/04, *Commissione./Belgio*, ECLI:EU:C:2007:405); in relazione al trattamento fiscale discriminatorio dei dividendi corrisposti a soggetti non residenti, che la Corte ha prima analizzato nella propria sentenza CGUE 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit France*, ECLI:EU:C:2006:783, scaturente da un rinvio pregiudiziale del Consiglio di Stato francese, e poi in varie pronunce relative a procedure di infrazione, fra cui CGUE, 19 novembre 2009, causa C-540/07, *Commissione./Italia*, *cit.*; CGUE, 3 giugno 2010, causa C-487/08, *Commissione./Spagna*, ECLI:EU:C:2010:310; CGUE, 20 ottobre 2011, causa C-284/09, *Commissione./Germania* ECLI:EU:C:2011:670; o ancora in tema di *exit taxes*, in cui la Corte ha prima esaminato le problematiche di compatibilità con la libera circolazione delle persone nel quadro di rinvii pregiudiziali relativi alle persone fisiche in *de Lasteyrie du Saillant* (CGUE, 11 marzo 2004, causa C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138) e *N* (CGUE, 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525) e, in *National Grid Indus* (CGUE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*,

mento del fatto realizzato dalla procedura di rinvio pregiudiziale per comprenderne correttamente le caratteristiche della legislazione nazionale, depurando eventualmente tale fatto degli aspetti specifici relativi alla procedura di rinvio pregiudiziale o alla procedura relativa ad altro Stato.

Occorre però ricordare che tali situazioni sono molto particolari, visto che la procedura di infrazione può anche precedere quelle di rinvio pregiudiziale. Pertanto, tenuto conto dell'impiego non infrequente della tecnica degli *obiter dicta*, nonostante il valore non vincolante delle pronunce della Corte di Giustizia al di fuori dell'ambito delle cause da esse direttamente interessate, un errore sull'accertamento del fatto di un tipo di legislazione nazionale potrebbe determinare ripercussioni indirette sull'analisi della compatibilità di quel tipo di legislazione anche negli altri Stati membri. Questa efficacia prospettica fattuale delle pronunce della Corte di Giustizia si accentua ulteriormente nei casi di applicazione diretta da parte del giudice nazionale, che potrebbe applicare la teoria dell'*acte clair*<sup>37</sup> o dell'*acte éclairé*<sup>38</sup> per disapplicare una norma nazionale senza ritenere necessario alcun rinvio alla Corte di Giustizia Europea, considerando che quest'ultima abbia già interpretato il suo diritto in relazione a quel tipo di norma nazionale.

Nondimeno, non tutti i casi di errore sul fatto relativo alla legislazione nazionale scaturenti dall'accertamento operato dalla Corte di Giustizia Europea nel contesto delle procedure di infrazione determinano necessariamente queste ripercussioni indirette. Tornando al caso italiano che si è menzionato in precedenza, relativamente alla giustificazione per l'assenza di uno strumento di assistenza mutua tra Stati, se non vi è dubbio che

---

ECLI:EU:C:2011:785), alle persone giuridiche, e poi ha intrapreso varie procedure di infrazione, CGUE, 12 luglio 2012, causa C-269/09, *Commissione./Spagna*, ECLI:EU:C:2012:439; 6 settembre 2012, causa C-38/10, *Commissione./Portogallo*, ECLI:EU:C:2012:521; 31 gennaio 2013, causa C-301/11, *Commissione./Paesi Bassi*, ECLI:EU:C:2013:47; 25 aprile 2013, causa C-64/11, *Commissione./Spagna*, ECLI:EU:C:2013:264; 18 luglio 2013, causa C-261/11, *Commissione./Danimarca*, ECLI:EU:C:2013:480.

<sup>37</sup> Secondo la teoria dell'*acte clair* – sviluppata dalla Corte di Giustizia nella ormai risalente sentenza sul caso CILFIT (CGUE, 6 ottobre 1982, causa C-283/81, ECLI:EU:C:1984:91 – viene meno l'obbligo, anche per le Corti nazionali di ultima istanza, di rimettere questioni alla Corte di Giustizia Europea per l'interpretazione del diritto dell'Unione Europea quando la corretta applicazione dello stesso è così ovvia da non lasciare alcun ragionevole dubbio (CGUE, CILFIT, cit., para. 21).

<sup>38</sup> La teoria dell'*acte éclairé* è una particolare modalità di manifestazione di quella dell'*acte clair* che si caratterizza per il fatto che l'interpretazione scaturisce da una sola sentenza della Corte di Giustizia Europea.

eventuali situazioni relative agli azionisti norvegesi di società italiane sia direttamente interessato da tale errore, le eventuali ripercussioni indirette sono alquanto limitate, visto che è il principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea a spiegare i pieni effetti di quella pronuncia. È dunque difficile pensare che possano sorgere problemi, visto che la Corte di Giustizia Europea non ha giurisdizione sull'interpretazione delle convenzioni internazionali concluse dagli Stati membri<sup>39</sup> (ma, nella causa di specie, le ha acquisite come elemento di fatto), ha ribadito un principio già chiaramente affermato in precedenza e lo ha applicato a un contesto che riteneva identico a quello già esaminato in altre sentenze, utilizzando lo stesso discrimine – ossia l'esistenza di uno strumento giuridico di assistenza internazionale mutua in materia fiscale – per determinare la giustificazione. Diverso è ovviamente il caso in cui la Corte di Giustizia Europea incorra in un errore di diritto, relativo all'interpretazione della normativa sovranazionale, che però non rileva ai fini della trattazione in esame.

#### ***4.3. Le problematiche specifiche dell'accertamento del fatto nei diversi contesti delle procedure di infrazione***

Dopo aver esaminato il nucleo comune dei problemi relativi all'accertamento del fatto nelle procedure di infrazione, è ora opportuno delineare brevemente le problematiche specifiche ai tre gruppi di situazioni in precedenza evidenziate, ossia quelli in cui le infrazioni riguardano problemi 1) di violazione del diritto primario, 2) di trasposizione delle direttive e 3) di mancata rimessione alla Corte di Giustizia Europea da parte del giudice nazionale di ultima istanza.

Nel primo gruppo sono rinvenibili problematiche specifiche specialmente nei casi di procedure di infrazione relative al mancato adeguamento alle sentenze della Corte di Giustizia Europea. Infatti, in tali ipotesi, il quadro fattuale da accertare è, almeno per quella parte che riguarda la sentenza *de qua*, direttamente conosciuto dalla Corte e rappresenta un elemento aggiuntivo specifico di queste situazioni rispetto a quella componente, propria del nucleo comune dei problemi dell'accertamento di fatto,

---

<sup>39</sup>Questa affermazione trova la unica eccezione nel caso della convenzione internazionale contro la doppia imposizione tra Austria e Germania, in cui tali Stati membri hanno attribuito giurisdizione alla Corte di Giustizia Europea in merito all'interpretazione della convenzione. Su tali problematiche vedasi l'unica pronuncia della Corte, CGUE, 12 settembre 2017, causa C-648/15, *Austria./Germania* [tassazione degli interessi], ECLI:EU:C:2017:664.

che si è già in precedenza analizzata. Diversi scenari possono verificarsi in concreto.

Se la pronuncia originaria è stata resa nell'ambito di una procedura di rinvio pregiudiziale, la Corte verifica anzitutto la correttezza del quadro fattuale alla base dell'iniziativa della Commissione. In questo senso, l'accertamento di fatto dovrà così determinare se una modifica della normativa nazionale interessata dalla pronuncia era necessaria e se non sia stata effettuata, oppure se sia stata effettuata in modo tale da non risolvere il problema di compatibilità, come verosimilmente dovrebbe affermare la Commissione europea nella misura in cui ha ritenuto di investire la Corte di Giustizia Europea della questione nell'ambito della procedura di infrazione.

Peraltro, ulteriori accertamenti di fatto sono necessari nella misura in cui la pronuncia originaria sia stata resa nell'ambito di una procedura di rinvio pregiudiziale relativa alla norma simile vigente nell'ordinamento di un altro Stato membro. Tali ulteriori accertamenti riguardano la effettiva comparabilità tra le due misure quanto ai profili di incompatibilità con il diritto dell'Unione.

Oltre che nel caso in cui riscontri tale comparabilità e quindi dovrà trarne le conseguenze interpretative onde mantenere la coerenza con il proprio precedente giudiziale, la Corte di Giustizia Europea potrebbe comunque ritenere di condividere la sussistenza dei presupposti di fatto per l'esistenza dell'infrazione anche nel caso opposto, quando cioè le due misure nazionali non presentano sufficienti profili comuni nell'ottica specifica della compatibilità con il diritto dell'Unione Europea. In tale caso, infatti, potrà esaminare l'azione della Commissione in assenza del proprio precedente giudiziale, seguendo le dinamiche del nucleo comune già in precedenza analizzate da questo studio.

Se la precedente pronuncia è stata invece resa nell'ambito di una procedura di infrazione, la Corte dovrà affrontare vari aspetti a seconda che la pronuncia originaria riguardi lo stesso Stato o uno Stato membro diverso.

Nel primo caso, ovviamente, il fatto da cui scaturisce la procedura è in gran parte già direttamente conosciuto dalla Corte di Giustizia Europea, che dovrà quindi valutare solo gli argomenti sviluppati in contraddittorio tra le parti accertando i fatti rilevanti prima di giungere alla seconda pronuncia.

Meno lineare è invece il percorso dell'accertamento del fatto quando la prima pronuncia della Corte ha interessato un diverso Stato. Tali casi non sono meno frequenti dei primi, visto che la Commissione europea generalmente non esamina i vari problemi di compatibilità con il diritto unionale nei confronti di un solo Stato membro, ma si sforza di farlo, per quanto

possibile, nei confronti di tutti gli Stati o della maggior parte degli stessi<sup>40</sup>. In questo tipo di situazioni, indipendentemente dal riscontro della coerenza quanto all'operato della Commissione europea nel rilevare il dato fattuale della legislazione nazionale dei vari Stati membri, la Corte di Giustizia Europea può utilizzare tale elemento comune anche come base per realizzare una coerente interpretazione, e, se del caso, anche ai fini di determinare se pronunciare ordinanza o servirsi della tecnica degli *obiter dicta*.

Anche in queste situazioni, l'accertamento di una diversità di elementi essenziali tra le fattispecie oggetto di procedure di infrazione relative alla stessa tematica non impedirà alla Corte di esaminare i profili di incompatibilità seguendo le dinamiche già in precedenza prospettate nel nucleo comune.

Nonostante il comune elemento oggettivo derivante dalla relazione con la trasposizione delle direttive, il secondo gruppo presenta varie tipologie di problematiche specifiche a seconda che riguardi la mancata, tardiva, non integrale o errata trasposizione della direttiva. Ai fini dell'accertamento del fatto non sorgono particolari problemi nel caso in cui la mancata o tardiva trasposizione della direttiva derivi dall'inerzia dello Stato membro.

È invece più complesso realizzare l'accertamento di fatto quando la Commissione ritenga che la mancata trasposizione della direttiva sia imputabile a misure adottate dallo Stato membro, che però non ottemperano all'obbligo incombente in capo a quest'ultimo di consentire la piena applicazione delle norme di diritto secondario all'interno del suo ordinamento giuridico. Nell'ottica dell'accertamento di fatto tali problemi sono generalmente molto simili a quelli che emergono in relazione alle fattispecie di non integrale o errata trasposizione delle direttive.

In tutti questi casi l'aspetto specifico dell'accertamento di fatto riguarda l'analisi della portata e degli effetti della normativa nazionale. Il legame funzionale tra quest'ultima e la normativa unionale da trasporre fornisce alla Corte il potere di svolgere tale accertamento nell'alveo del proprio potere di interpretare la normativa unionale da trasporre, di modo che potrà estendere la propria giurisdizione anche sulla capacità delle norme nazionali di realizzare la funzione per le quali sono state predisposte<sup>41</sup>. In que-

---

<sup>40</sup> Il fatto che le procedure di infrazioni in tema di tassazione dei dividendi e delle pensioni – già richiamate in precedenza da questo studio – siano state intraprese nei confronti di più Stati membri dimostra come la Commissione non eserciti in modo arbitrario i propri poteri discrezionali di iniziativa nell'ambito della procedura di infrazione.

<sup>41</sup> Questa situazione è tanto più evidente quanto minori sono i margini di trasposizione lasciati dalla formulazione della direttiva UE. Anche se in linea di principio la formulazione delle

sto senso, gli aspetti di accertamento di fatto finiscono per assumere un rilievo secondario rispetto a quelli di natura interpretativa del diritto unionale. Questo non significa però che siano del tutto irrilevanti, come dimostrano le problematiche che emergono nei casi in cui lo Stato membro vada oltre quanto richiesto dal diritto dell'Unione Europea.

A tale ultimo riguardo, emerge un problema di accertamento di fatto relativo al diritto nazionale che è inquadrabile all'interno dell'ambito su cui la Corte di Giustizia può esercitare il proprio potere giurisdizionale, ossia l'interpretazione della direttiva da trasporre. Così, se guardiamo al caso della direttiva sul regime fiscale delle riorganizzazioni societarie<sup>42</sup>, è chiaro che questa direttiva richiedeva la rimozione degli ostacoli in ambito transnazionale, ma non invece anche quella di applicare lo stesso di regime alle riorganizzazioni meramente interne a uno Stato membro. Così, il fatto che l'Italia abbia deciso, per ragioni probabilmente inerenti al principio costituzionale di uguaglianza, di applicare un regime fiscale migliorativo anche a quest'ultimo tipo di riorganizzazioni, non rileva nell'ottica del diritto dell'Unione Europea, ma rappresenta chiaramente una fattispecie di sovratrasposizione, che però non crea una frizione con la normativa unionale. Diversamente, ci si può chiedere se le legislazioni nazionali di alcuni Paesi, come ad esempio l'Olanda, che sovratraspongono la direttiva madre-figlia applicandola a distribuzioni di dividendi transnazionali coinvolgenti stati terzi, siano compatibili con l'oggetto di questa direttiva, che ne prevede invece l'applicazione ai soli casi di distribuzioni tra società residenti negli Stati membri dell'Unione Europea e che include anche clausole volte a prevenirne l'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione in relazione alle società con doppia residenza tra uno Stato membro e uno Stato

---

direttive in materia fiscale generalmente riflette i canoni delle direttive dettagliate, cioè dotate di effetti diretti grazie alla formulazione precisa e incondizionata delle norme in esse contenute, ci sono casi in cui la legislazione nazionale è praticamente identica a quella unionale che traspone. Questo è ad esempio il caso della cosiddetta direttiva sulla imposizione del reddito minimo globale delle grandi imprese multinazionali. Pertanto, nel caso in cui la Commissione intendesse in qualche momento intraprendere procedure di infrazione, è verosimile che la Corte di Giustizia Europea possa avere gioco facile nel constatare la piena corrispondenza della legislazione nazionale, riducendo al minimo le problematiche di accertamento del fatto ad esse relative.

<sup>42</sup> L'originario regime della direttiva fiscale sulle riorganizzazioni societarie (23 luglio 1990, direttiva 90/434/CEE, regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, in GUCE, 20 agosto 1990 L 225) è stato modificato nel 2005 (17 febbraio 2005, direttiva 2005/19/CE, in GUCE, 4 marzo 2005 L 58) con modifiche dell'allegato e inclusione del trasferimento di sede della società a statuto europeo e della società cooperativa a statuto europeo.

non membro. Pur se si discute in merito al fatto che quest'ultima misura sia corrispondente alla politica fiscale olandese di neutralità all'importazione dei capitali, la sua compatibilità con la direttiva non è però finora mai stata affrontata dalla Commissione nel quadro di una procedura di infrazione.

Il terzo gruppo di problematiche specifiche, relativo alla mancata rimessione della questione pregiudiziale da parte dell'organo giudiziale di ultima istanza, è invece quello in cui sorgono le difficoltà maggiori per l'accertamento del fatto da parte della Corte di Giustizia Europea. Infatti, quando tale procedura scaturisce nell'ambito di una procedura di infrazione, la Corte di Giustizia Europea non può avere assoluta certezza dei fatti di causa, delle regole procedurali nazionali, dell'esistenza di eventuali preclusioni operanti in base al diritto nazionale in ragione del comportamento processuale (anche negligente) delle parti e di ogni ragione che ha potuto impedire tale rimessione, ivi comprese quelle relative all'esistenza di possibili pregiudizialità logica rispetto alla pronuncia della Corte di ultima istanza che ha deciso la causa in modo contrario alla parte privata escludendo la rimessione alla Corte di Giustizia Europea. In tale contesto, la Corte di Giustizia Europea dovrà dunque valutare con estrema precauzione i fatti rilevanti, tenuto anche conto del fatto che la mancata rimessione da parte del giudice nazionale di ultima istanza potrebbe essere il frutto dell'applicazione di una interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Europea in modo errato o a un contesto sostanzialmente diverso da quello in cui quest'ultima lo aveva reso. Questo giustifica forse anche le ragioni per cui la stessa Commissione europea è particolarmente prudente nell'intraprendere tali procedure di infrazione in materia tributaria che a quanto consta sembra si siano finora verificate solo in tre situazioni, relative a Francia<sup>43</sup>, Italia<sup>44</sup> e Spagna<sup>45</sup>.

Tuttavia, tali problemi non sussistono quando la normativa processuale dello Stato membro consente a un giudice diverso di quello di ultima istanza che non ha rimesso la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, di intervenire nella questione, sia in presenza di *res iudicata* con un mezzo di impugnazione straordinario, sia in assenza della *res*

---

<sup>43</sup> CGUE, 4 ottobre 2018, causa C-416/17, *Commissione./Francia* [rimborso *précompte mobilier*], ECLI:EU:C:2018:811.

<sup>44</sup> CGUE, 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione./Italia* [rimborso imposte indirette], ECLI:EU:C:2003:656.

<sup>45</sup> CGUE, 12 novembre 2009, causa C-154/08, *Commissione./Spagna* [IVA – *registradores liquidadores*], ECLI:EU:C:2009:695.

*iudicata*, per far pervenire la questione alla Corte di Giustizia Europea, investendo la giurisdizione di quest'ultima anche del potere di condannare lo Stato membro nel quadro della responsabilità finanziaria<sup>46</sup>.

### ***5. L'accertamento del fatto nelle procedure di annullamento di decisioni della Commissione in tema di aiuti fiscali di Stato***

Per molti aspetti, le pronunce della Corte di Giustizia Europea in tema di divieto di aiuti di Stato operano in un contesto sensibilmente diverso rispetto a quello delle altre due procedure fin qui analizzate.

Esse, infatti, intervengono in una materia che è espressione diretta della politica sovranazionale della concorrenza. Per assicurare una effettiva e tempestiva protezione del mercato europeo rispetto a possibili distorsioni, la Commissione europea gode in questo ambito di poteri di particolare intensità. Nel caso specifico degli aiuti di Stato tali poteri servono a prevenire l'impiego di risorse pubbliche a vantaggio di alcune imprese o beni per falsare la concorrenza nel mercato europeo. La disciplina europea sulla concorrenza condiziona quindi l'esercizio delle politiche extrafiscali degli Stati membri, imponendo una previa autorizzazione da parte della Commissione a tutte quelle misure in grado di determinare l'insorgenza di un vantaggio selettivo nel contesto della fiscalità d'impresa, tranne nei casi in cui vengono previste apposite eccezioni. La mancata notifica dell'aiuto di Stato determina l'obbligo di recupero dell'aiuto illegalmente concesso dallo Stato membro. Tale obbligo sorge, ancorché in via cautelare, come effetto immediato dell'esecutività della misura con cui la Commissione europea ne accerta la sussistenza.

Questo contesto finisce anche per incidere sulle pronunce della Corte di Giustizia Europea. Pur non intaccando l'essenza del suo ruolo di giudice unico del diritto dell'Unione Europea, esso infatti conferisce all'intervento della Corte di Giustizia soprattutto la funzione di controllo di legittimità. Così la Corte controlla che la Commissione europea abbia esercitato i propri poteri discrezionali in conformità con il quadro normativo stabilito dal diritto dell'Unione Europea. Ciò non esclude però del tutto la

---

<sup>46</sup> Così, nel caso Köbler (CGUE, 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*), la pronuncia di un tribunale in tema di risarcimento civilistico dei danni ha consentito alla parte privata di far valere i propri diritti in relazione alla mancata rimessione alla Corte di Giustizia Europea di una questione in via pregiudiziale da parte della Corte amministrativa federale austriaca (*Bundesverwaltungsgericht*).

possibilità di effettuare che la Corte debba pur sempre effettuare un controllo di merito sulle misure nazionali oggetto delle decisioni adottate dalla Commissione. Da alcuni decenni trova applicazione in questo contesto un doppio grado giurisdizionale, in cui il Tribunale svolge la funzione di istanza giudiziale di primo grado e la Corte di Giustizia interviene come giudice di ultima istanza.

In questo contesto, l'accertamento del fatto si realizza tendenzialmente ai primi due livelli, cioè ad opera della Commissione europea e del Tribunale, senza escludere però che la stessa Corte di Giustizia Europea possa rettificarlo al fine di consentire una corretta applicazione del proprio diritto.

Nell'analizzare le problematiche dell'accertamento del fatto nella fase giudiziale delle procedure fiscali relative agli aiuti di Stato si terrà anche conto di alcune problematiche specifiche che emergono quando la procedura in questione ha carattere individuale. Infatti, in tale contesto sono emerse particolari problemi nella recente casistica giurisprudenziale in tema di prezzi di trasferimento tra le grandi imprese multinazionali.

In particolare, tali criticità riguardano l'accertamento delle caratteristiche della legislazione nazionale da cui scaturisce il possibile aiuto di Stato. Così nella procedura in cui la Commissione aveva accusato il Lussemburgo di aver concesso aiuti illegali alla *Fiat Chrysler Finance*, entrambe le istanze giurisdizionali europee hanno dovuto pronunciarsi sulla rilevanza dello standard di *arm's length* ai fini dell'applicazione della legislazione lussemburghese, oltre che dei principi di diritto dell'Unione Europea. Lo stesso tipo di accertamento si è reso necessario nella parallela procedura riguardante l'Irlanda e l'aiuto individuale al gruppo multinazionale americano *Apple*.

Al di là della diversità relativa alle norme positive applicabili negli ordinamenti tributari lussemburghese e irlandese, l'accertamento del fatto in queste procedure solleva problematiche almeno parzialmente comuni che si prestano per un'analisi congiunta nonostante le diverse conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia Europea in ciascuno di tali casi.

Il primo aspetto su cui è utile soffermarsi riguarda l'essenza e il contenuto dell'*arm's length*<sup>47</sup>, nonché la sua configurabilità come principio e, in

---

<sup>47</sup> La traduzione ufficiale in lingua italiana nelle sentenze in questione delle Corti dell'Unione Europea inquadra lo standard di *arm's length* all'interno del principio di libera concorrenza, utilizzando quest'ultima espressione. Indipendentemente dal fatto che anche la versione originale in lingua inglese qualifichi l'*arm's length* come principio, chi scrive non lo ritiene tale, né ritiene opportuno l'accostamento concettuale alla condizione di libera concorrenza, che invece pure potrebbe generare situazioni qualificabili come espressione di un principio giuridi-

caso affermativo, come espressione della prassi internazionale e/o del diritto dell'Unione Europea.

Nelle sentenze sul caso *Fiat Chrysler Finance* e sul caso *Amazon*, dopo aver ribadito che la rilevanza dell'*arm's length* era condizionata alla sua vigenza sulla base della normativa nazionale applicabile, la Corte di Giustizia Europea ha scelto di sottolineare che, al di là dell'esistenza di un sostrato tecnico la cui sostanza è condivisa da un ampio numero di Paesi sulla base delle *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE, solo le norme nazionali possono determinare la sussistenza effettiva del vantaggio selettivo<sup>48</sup>. Seguendo questa impostazione concettuale, il contraddittorio tra l'affermazione della difesa lussemburghese in merito alla natura non vincolante delle *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE in tale ordinamento tributario e l'assenza di un apporto probatorio da parte della Commissione europea in grado di provare diversamente hanno indotto la Corte di Giustizia Europea a negare la sussistenza di un vantaggio selettivo in questa procedura di aiuto fiscale di Stato individuale.

Diversamente, nel caso *Apple* la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto che l'*arm's length* fosse rilevante ai fini dell'applicazione della legislazione tributaria nazionale irlandese anche in assenza di un'espressa previsione normativa, in quanto la norma irlandese in tema di prezzi di trasferimento<sup>49</sup> aveva un contenuto sostanzialmente analogo alle *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE<sup>50</sup>. Questa affermazione è il frutto di un accertamento del fatto relativo alla legislazione nazionale, che la Corte di Giustizia potrebbe aver maturato anche sulla base dell'acquiescenza a quella parte della sentenza del Tribunale dell'Unione Europea in cui accoglieva la rilevanza dell'*arm's length* nell'ordinamento tributario irlandese. A questo riguardo è opportuno sottolineare come proprio quella parte della sentenza in cui il Tribunale dell'Unione Europea accerta questo fatto<sup>51</sup> contiene un ri-

---

co. Si preferisce invece configurare l'*arm's length* come un mero livello (dunque uno standard) in cui la prassi internazionale sviluppata intorno alle *OECD Transfer Pricing Guidelines* ha raggiunto un'equilibrata ripartizione di potestà impositiva tra due diversi Stati in merito alle operazioni tra società facenti parte dello stesso gruppo.

<sup>48</sup> Cfr. CGUE, 8 novembre 2022, causa C-885/19 P, *Fiat Chrysler Finance./Commissione*, para. 97, ECLI:EU:C:2022:859; CGUE, causa C-452/21 P, *Amazon.com e aa.*, para. 42, ECLI:EU:C:2023:985.

<sup>49</sup> Si tratta dell'art. 25 TCA 97.

<sup>50</sup> CGUE, 10 settembre 2024, causa C-465/20 P, *Commissione./Irlanda [Apple]*, para. 123, ECLI:EU:C:2024:724.

<sup>51</sup> TrUE, Apple, para. 219.

ferimento espresso a una sentenza di un tribunale irlandese<sup>52</sup> citata dalla Commissione europea, in cui si riconosce la rilevanza sostanziale dell'*arm's length* in Irlanda già dal XX secolo. In tal senso, considerato che l'accertamento del fatto in materia di aiuti di Stato si esaurisce normalmente con la revisione giudiziale svolta dal Tribunale in merito ai fatti prospettati dalla Commissione europea nella sua decisione e quindi soggetti al contraddittorio con la parte citata in giudizio, è possibile ritenere che la Corte di Giustizia Europea abbia considerato il mancato appello incidentale su tale punto (da parte dell'Irlanda e di Apple) contro la sentenza del Tribunale come sufficiente a giustificare l'acquisizione definitiva dei fatti rilevati da quest'ultimo. Riteniamo che questa conclusione sia riconciliabile con il fatto che la Corte stessa, a poco più di un mese di distanza, ha ribadito nella sentenza sulla compatibilità della legislazione britannica CFC con il divieto di aiuti di Stato<sup>53</sup>, seguendo nuovamente la linea formulata nella sentenza *Fiat Chrysler Finance*.

Pur volendo ammettere questa conclusione, colpisce però che la Corte di Giustizia Europea nel caso *Apple* non si sia limitata all'interpretazione del proprio diritto nell'ambito del sindacato giurisdizionale sull'operato della Commissione europea, ma abbia deciso di decidere anche sui fatti della causa senza rinviare al Tribunale, come invece pure ha fatto in altre occasioni relative all'applicazione del divieto di aiuto di stato ai prezzi di trasferimento<sup>54</sup>. Colpisce anche che lo abbia fatto dissentendo dalle conclusioni dell'Avv. Gen. Pitruzzella<sup>55</sup>. Si ritiene che in questa determinazione possa avere influito l'accettazione della posizione della Commissione europea secondo cui ogni errore nell'applicazione della legislazione nazionale determina ripercussioni ai fini dell'interpretazione ed applicazione dell'art. 107 (1) TFUE<sup>56</sup>. È possibile ritenere che la Corte abbia scelto di statuire sui fatti anche sulla base della considerazione che il Tribunale

---

<sup>52</sup> Si tratta della sentenza della High Court (Alta Corte) irlandese, nella causa *Belville Holdings v. Cronin* [1985] I.R. 465, espressamente richiamata dalla Commissione europea in sede di contraddittorio giudiziale davanti al Tribunale dell'Unione Europea.

<sup>53</sup> CGUE, 19 settembre 2024, causa C-555/22 P e aa., *Regno Unito e aa./Commissione* [legislazione CFC e aiuti di stato], *cit.*, para. 97.

<sup>54</sup> Cfr. ad esempio la causa *Magnetrol* sui cd. *excess profit rulings* belgi (CGUE, 16 settembre 2021, *Commissione./Belgio e Magnetrol International*, ECLI:EU:C:2021:741).

<sup>55</sup> CGUE, causa C-555/22, *Commissione./Regno Unito* [legislazione CFC e aiuti di stato], *cit.*

<sup>56</sup> Su tali aspetti v. CGUE, causa C-465/20 P, *Irlanda./Commissione* [Apple], *cit.*, para. p. 171 ss.

dell'Unione Europea potrebbe aver nuovamente imposto un onere della prova troppo gravoso sulla Commissione europea<sup>57</sup>, come rilevato anche dall'Avv. Gen. Pitruzzella nelle sue conclusioni<sup>58</sup>. In questo senso, può cogliersi la volontà di evitare che la questione di fatto tornasse all'istanza a ciò preposta in presenza di un fumus di eccessivo rigore che potrebbe impedire una valutazione degli effetti delle norme in questione relativamente alla fattispecie concreta oggetto della causa.

Peraltro, questo tipo di divergenze tra Corte di Giustizia Europea e Tribunale dell'Unione Europea non è peraltro nuovo, ma si è già palesato nella causa sugli aiuti fiscali alle società offshore applicabili a Gibilterra<sup>59</sup>, nella quale la Corte di Giustizia ha sviluppato il concetto di selettività di fatto. Anche in questo caso il Tribunale aveva infatti ritenuto che la Commissione europea non avesse fornito prova sufficiente in relazione all'esistenza del vantaggio selettivo<sup>60</sup>. La Corte di Giustizia Europea si è spinta invece in un'analisi sugli effetti sistematici della legislazione tributaria gibilterriana – utilizzando le risultanze fattuali prospettate dalla Commissione europea e il contraddittorio svoltosi anche in sede giudiziale davanti al Tribunale dell'Unione Europea – per affermare che a fronte della mancanza di un formale vantaggio selettivo, la struttura stessa di quel sistema finisce per favorire chi si stabilisce a Gibilterra per operare *offshore*, ossia usando tale territorio per operare altrove.

I problemi relativi all'onere della prova del fatto sollevano però anche dubbi in relazione alla coerenza tra la posizione espressa dalla Corte di Giustizia Europea nel caso Apple e quella in precedenza sostenuta nel caso Engie, in cui la Corte aveva affermato che non fosse sufficiente affermare, come invece aveva fatto la Commissione europea, che la non applicazione della clausola generale antielusione nella legislazione lussemburghese potesse determinare la concessione di un vantaggio selettivo, almeno non nella misura in cui non vi fosse evidenza di una discrepanza rispetto alla prassi nazionale amministrativa e giudiziale<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Cfr. causa C-465/20 P, *Irlanda./Commissione* [Apple], cit., para. 257.

<sup>58</sup> Avv. Gen. Pitruzzella, conclusioni del 9 novembre 2023, causa C-465/20 P, *Commissione./Irlanda* [Apple], ECLI:EU:C:2023:840.

<sup>59</sup> CGUE, 15 novembre 2011, cause riunite C-106 e 107/09, *Commissione./Regno Unito* (aiuti fiscali di Stato applicabili a Gibilterra), ECLI:EU:C:2011:732.

<sup>60</sup> TrUE, 18 dicembre 2008, cause riunite T-211/04 e T-215/04, *Gibilterra./Commissione*, ECLI:EU:T:2008:595.

<sup>61</sup> CGUE, 5 dicembre 2023, causa C-451/21 P, *Lussemburgo e aa./Commissione* [Engie], para. 155, ECLI:EU:C:2023:948.

Questi aspetti ci portano anche a sviluppare un'ulteriore considerazione concernente la rilevanza dell'accertamento sulla legislazione nazionale ai fini dell'applicazione del divieto di aiuti di Stato. A questo riguardo è importante ricordare che l'art. 107 TFUE richiede alla Commissione di esercitare i propri poteri di controllo della libera concorrenza tenendo conto anche degli effetti delle norme che conferiscono il vantaggio. Nel contesto tributario questo rende quindi necessario qualcosa di più dell'analisi tecnica del contenuto della norma nazionale, esaminando anche le ripercussioni che i suoi effetti determinano sui soggetti cui la stessa non trova applicazione. In questo senso, dunque, si comprende come l'analisi della legislazione nazionale sia solo il punto di partenza dell'accertamento di fatto necessario al fine di comprendere la possibile esistenza del vantaggio selettivo.

L'attenzione fin qui riservata all'accertamento di fatto relativamente alla legislazione tributaria nazionale non deve però portarci a tralasciare l'accertamento di fatto delle fattispecie concrete oggetto del vantaggio nei cd. aiuti individuali, visto anche che queste ultime sono significativamente aumentate nel corso degli ultimi anni.

Infatti, proprio nel caso degli aiuti individuali, l'accertamento del fatto deve dimostrare concretamente il vantaggio che il soggetto abbia ricevuto rispetto a tutti gli altri che sono sottoposti al cosiddetto ambito di riferimento, ossia il regime tributario normalmente applicabile. Questo tipo di accertamento di fatto presenta notevoli complessità, visto che in alcune sentenze la Corte di Giustizia Europea aveva espresso un orientamento volto a equiparare i diversi concorrenti sul mercato fino al punto di sostenere la comparabilità tra piccole imprese e grandi imprese multinazionali<sup>62</sup>. A questo riguardo, anche tenuto conto della posizione successivamente assunta dalla Corte nei più recenti casi sui prezzi di trasferimento, si esprime una crescente perplessità, visto anche che le grandi imprese sono assoggettate a una serie di controlli sui prezzi di trasferimento, che invece non avrebbero senso in relazione alle piccole imprese. A questo riguardo, quindi è veramente molto difficile comparare gli effetti di queste misure e i potenziali vantaggi che emergerebbero per alcune imprese e non per le altre. Probabilmente ci si dovrà invece accontentare di una corretta attuazione delle misure con cui gli Stati cercano di evitare che alcuni concorrenti possano godere di misure che celano dietro la loro regolare applicazione, l'esistenza di vantaggi particolari concessi su base discrezionale e individuale. L'attenzione tuttora riservata per i cosiddetti *rulings* fiscali è quindi

---

<sup>62</sup> Cfr. in particolare CGUE, 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 e 217/03, *Belgio e Forum 187./Commissione*, ECLI:EU:C:2003:385.

certamente un elemento di fondamentale rilievo, visti le numerose decisioni con cui la Commissione europea ne ha contestato l'impiego per finalità diverse da quelle di certezza giuridica che dovrebbero invece caratterizzarle. Anche se per correttezza bisogna riconoscere che solo in alcuni casi queste accuse della Commissione sono state ritenute fondate in fatto e in diritto dalla Corte di Giustizia Europea, vi è che l'applicazione di provvedimenti amministrativi a carattere individuale può strutturalmente creare l'esposizione all'attribuzione di vantaggi individuali.

Le considerazioni che abbiamo fin qui formulato dimostrano l'importanza dell'onere della prova nell'accertamento del fatto da cui scaturisce l'esistenza dell'aiuto di Stato. Come si è detto, tale onere non deve essere troppo gravoso. Tuttavia, esso deve anche consentire alla Corte di ponderare l'eventuale rilevanza di indizi che possano emergere sia negli atti delle parti, sia nel contraddittorio, e che contribuiscano a fornire, unitamente alle prove, un ragionevole grado di certezza in merito all'accertamento del fatto, specialmente nella misura in cui esso incide sulla corretta applicazione del divieto di aiuti di Stato da parte della Corte di Giustizia Europea. L'equilibrata analisi delle prove in contraddittorio non deve però nemmeno impedire allo Stato membro e ai beneficiari degli aiuti individuali di controbattere in giudizio, nella prima occasione possibile, ai rilievi che le vengono mossi dalla Commissione europea.

A questo riguardo, è opportuno interrogarsi su quella parte della pronuncia della Corte di Giustizia sul caso *Apple*, in cui ha dichiarato irricevibili alcune prove esibite nel primo grado di giudizio dall'*Irlanda* e da *Apple*, che il Tribunale dell'Unione Europea aveva ammesso, ritenendole utili a consentire una più precisa comprensione dei fatti di causa<sup>63</sup>. Anche se le questioni di diritto processuale dell'Unione Europea possono prevedere caratteristiche non necessariamente coincidenti con quelle applicabili nei singoli ordinamenti processuali degli Stati membri, vi è che l'adozione degli standards minimi di rispetto della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo si impone in base all'art. 52 (3) della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea in un contesto in cui la stessa ha recepito al suo interno<sup>64</sup> i principi unionali che assicurano il diritto al giusto processo.

Il problema è in concreto il seguente: se la Commissione UE non ha chiesto all'*Irlanda* e ad *Apple* l'esibizione di specifici documenti, e se que-

---

<sup>63</sup> TrUE, 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 e T-892/16, *Irlanda e altri./Commissione [Apple]*, ECLI:EU:T:2020:338.

<sup>64</sup> V. art. 47 CDFUE.

ste ultime, dopo aver ricevuto la decisione della Commissione, hanno ritenuto di fornire tali documenti all'atto dell'impugnazione in giudizio in quanto, dopo aver analizzato la decisione, si sono rese conto dell'importanza per chiarire i fatti della causa, l'irricevibilità sancita dalla Corte di Giustizia Europea per tardiva presentazione rappresenta una sanzione molto gravosa e tale da impedire a una parte del processo di presentare materiale necessario a fornire l'evidenza necessaria a provare la fondatezza delle proprie obiezioni.

## 6. Conclusioni

L'accertamento del fatto rappresenta un elemento particolarmente complesso, ma assolutamente necessario al fine di consentire alla Corte di Giustizia Europea di svolgere il suo ruolo di interprete unico del diritto dell'Unione Europea e di statuire su quest'ultimo nell'esercizio della sua giurisdizione esclusiva.

La peculiarità strutturale del pluralismo giuridico nell'Unione Europea informato al primato del diritto sovranazionale su quello degli Stati membri, ma con separazione di competenze giurisdizionali tra giudici europei e nazionali, ha finora mostrato numerose criticità in una materia quale quella del diritto tributario che, per effetto dell'assenza di una politica fiscale comune a livello europeo, è rimasta una prerogativa principalmente degli Stati membri.

Diversamente da quanto accade nelle dinamiche giudiziali interne a un singolo ordinamento, il contesto del sistema giudiziale dell'Unione Europea determina la necessità di estendere l'accertamento del fatto al di là dell'acquisizione dell'evidenza relativa alla fattispecie concreta pendente davanti al giudice, fino a ricomprendere tutte quelle norme giuridiche che si situano al di fuori della giurisdizione delle Corti europee.

Questo contesto impedisce le normali dinamiche del principio *iura novit curia* e non consente ai giudici europei di conoscere il diritto nazionale, in quanto esterno alla loro giurisdizione. Il coordinamento tra diritto processuale nazionale e sovranazionale prevede varie soluzioni per consentire ai giudici europei di ottenere una precisa determinazione del diritto nazionale interessato dalle pronunce con cui essi applicano il proprio diritto.

Questo studio si è proposto il fine di analizzare tale problematica con riferimento alla materia tributaria, in cui le suddette criticità emergono in modo particolarmente evidente, come dimostrato dalla ricostruzione con-

cettuale operata sulla base della giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia Europea.

Le criticità emergono secondo modalità differenziate nei tre gruppi di procedure (rinvio pregiudiziale, infrazione e annullamento di decisioni della Commissione europea) che si sono esaminate, senza che alcuna di tali procedure possa dimostrarsi migliore quanto all'obiettivo di assicurare un corretto accertamento del fatto sia per gli aspetti relativi alla fattispecie concreta, sia per quelli relativi alla legislazione nazionale rilevante.

Il rinvio pregiudiziale presenta i vantaggi del coinvolgimento del giudice nazionale, assicurando quindi un canale diretto che assicura la corretta configurazione del fatto al giudice europeo e nel contempo permette a quest'ultimo di veicolare con precisione in relazione ai fatti di causa la propria interpretazione. Tuttavia, non sono rare le situazioni in cui la Corte di Giustizia Europea pronuncia le cd. sentenze aperte<sup>65</sup>, che determinano un aggravio di tempo per l'esercizio del diritto alla giustizia e che non sempre riescono a risolvere in modo efficace le questioni che riguardano l'interazione tra fatti, diritto nazionale e diritto sovranazionale rilevanti in una determinata causa. Peraltro, l'anomalia dovuta alla sostanziale difficoltà del processo di integrazione positiva del diritto tributario nell'Unione Europea ha finito per determinare una sostanziale ipertrofia giurisprudenziale sulle tematiche relative all'impatto del diritto primario dell'Unione Europea sul diritto nazionale, conferendo al diritto tributario europeo caratteristiche molto vicine a quelle degli ordinamenti di common law e complicando in modo esponenziale i filoni giurisprudenziali. Questo contesto accresce la possibilità di determinare ripercussioni sulla coerente interpretazione del diritto unionale, come si è indicato in relazione alla giurisprudenza sulle sanzioni e il divieto di *bis in idem*<sup>66</sup>.

Le procedure di infrazione si caratterizzano per una coincidenza tra fattispecie concreta oggetto dell'accertamento di fatto e legislazione nazionale, consentendo un'analisi a tutto tondo del problema di compatibilità tra quest'ultima e il diritto dell'Unione Europea. Tuttavia, il mancato coinvolgimento del giudice nazionale obbliga di fatto la Corte di Giustizia Europea a formare il suo convincimento sulle norme nazionali oggetto della procedura di infrazione sulla base degli argomenti utilizzati in contraddittorio tra la Commissione europea e la difesa dello Stato membro.

---

<sup>65</sup> Sul significato tecnico di questa espressione e i problemi delle sentenze aperte v. *supra* al para. 3.2.

<sup>66</sup> Cfr. *supra*, para. 3.3.

Specialmente nel caso di forti diversità di vedute tra le due parti, questo ha determinato situazioni in cui possono emergere errori fattuali o condizionamenti allo sviluppo degli orientamenti giurisprudenziali, che la Corte di Giustizia Europea cerca di prevenire con un atteggiamento di cautela e anche utilizzando le risultanze di altre proprie pronunce rese nel contesto di rinvii pregiudiziali che hanno coinvolto giudici nazionali. Peraltro, accanto a tali problemi, che caratterizzano il cd. nucleo comune dell'accertamento di fatto in tali procedure<sup>67</sup>, ne emergono ulteriori relativamente all'adeguamento alle sentenze della Corte di Giustizia, alla trasposizione delle direttive e alla mancata rimessione delle cause alla Corte di Giustizia, che a giudizio di chi scrive scaturiscono tutte dalla patologia dell'accertamento del fatto.

Le procedure sul divieto di aiuti di Stato sollevano problematiche solo in parte comuni a quelle che si sono in precedenza delineate e per ragioni che non ineriscono principalmente all'accertamento del fatto, quanto piuttosto alle diversità tra politica unionale della concorrenza e suo primato sulla sovranità tributaria degli Stati membri. Tuttavia, l'esistenza di due gradi unionali di giudizio ha dimostrato nella prassi maggiori problemi di accertamento di fatto di quelli che potrebbero a prima vista apparire ove si considerasse che tali questioni dovrebbero essere esaminate soltanto da parte del Tribunale dell'Unione Europea. Ancora una volta è l'analisi della legislazione tributaria nazionale a rappresentare il vero nocciolo delle difficoltà dei giudici europei nell'esercizio della propria funzione giurisdizionale, che peraltro in questo contesto deve anche fare i conti con l'esercizio dell'azione da parte della Commissione di poteri ampiamente discrezionali come depositaria della politica sovranazionale della concorrenza. In questo senso, ancor più che nel caso delle procedure di infrazione, emergono forti perplessità in merito al corretto funzionamento dell'acquisizione dei fatti di causa, dunque dell'accertamento di fatto, in contraddittorio tra le parti nel giudizio. Infatti, quando anche questo potesse essere ritenuto idoneo per esaminare aspetti di natura prettamente fattuale, la reale difficoltà emerge all'atto di acquisire la precisa comprensione della legislazione nazionale alla stregua di un fatto da cui dipende la sussistenza o meno del vantaggio selettivo concesso a imprese o beni e in grado di incidere sul funzionamento del mercato interno.

In questo senso, le considerazioni svolte in questo studio sulla base delle risultanze empiriche derivanti dall'analisi della giurisprudenza tributaria

---

<sup>67</sup> Cfr. *supra*, para. 4.2.

UE portano a concludere che i veri problemi dell'accertamento del fatto per l'esercizio della giurisdizione della Corte di Giustizia Europea in materia tributaria sono quelli che emergono in relazione alla esatta comprensione della legislazione nazionale degli Stati membri rilevante ai fini dell'applicazione del diritto dell'Unione Europea. A questo riguardo, si spera che l'attribuzione al Tribunale dell'Unione Europea di giurisdizione esclusiva in tema di imposta sul valore aggiunto ed accise, operata dalla riforma del 12 agosto 2024, non acuisca tali problematiche, ma fornisca l'occasione alle due istanze giudiziali europee di risolverle in modo da consentire anche il pieno rispetto dei principi generali del diritto dell'Unione Europea con l'intervento della Corte di Giustizia Europea.



Finito di stampare nel mese di maggio 2025  
nella Stampatre s.r.l. di Torino  
Via Bologna, 220



# UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

PUBBLICAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE "CESARE BECCARIA"

Serie di diritto ecclesiastico e canonico

---

## Per i tipi di Giuffrè

1. VITALI E.G., *Profili dell'impedimentum criminis* (1979), 8°, p. VIII-356.
2. ALBISETTI A., *Contributo allo studio del matrimonio putativo in diritto canonico* (1980), p. XIV-306.
3. ALBISETTI A., *Giurisprudenza costituzionale e diritto ecclesiastico* (1983), 8°, p. 132.
4. JASONNI M., *Contributo allo studio della «ignorantia juris» nel diritto penale canonico* (1983), 8°, p. IV-192.
5. VITALI E., CASUSCELLI G. (a cura di), *La disciplina del matrimonio concordatario dopo gli Accordi di Villa Madama*, atti del convegno (Milano-Bergamo 10-12 ottobre 1985) (1988), 8°, p. X-436.
6. CONSORZIO EUROPEO DI RICERCA SUI RAPPORTI TRA STATI E CONFESIONI RELIGIOSE, *L'obiezione di Coscienza nei paesi della comunità europea*, atti dell'incontro (Bruxelles-Lovanio 7-8 dicembre 1990) (1992), 8°, p. VI-306.
7. CONSORZIO EUROPEO DI RICERCA SUI RAPPORTI TRA STATI E CONFESIONI RELIGIOSE, *Stati e Confessioni religiose in Europa, modelli di finanziamento pubblico, scuola e fattore religioso*, Atti dell'incontro (Milano-Parma 20-21 ottobre 1989) (1992), 8°, p. VIII-214.
8. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *Marriage and religion in Europe*, Proceedings of the meeting (Augsburg 28-29 november 1991) (1993), 8°, p. VI-252.
9. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *Churches and labour law in the EC countries*, proceedings of the meeting (Madrid 27-28 november 1992) (1993), 8°, p. 282.
10. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *The legal status of the religious minorities in the countries of the european union*, proceedings of the meeting (Thessaloniki 10-20 november 1993) (1994), 8°, p. 380.
11. CONSORTIUM EUROPEEN: RAPPORTS RELIGIONS-ETAT, *Le statut constitutionnel des cultes dans les pays de l'union européenne*, Actes du colloque (Université de Paris XI, 18-19 novembre 1994) (1995), 8°, p. 234.
12. BARDI M., *Il dolo nel matrimonio canonico* (1996), 8°, p. VIII-274.
13. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *Religions in european union law*, proceedings of the colloquium (Luxembourg/Trier 21-22 november 1996) (1998), 8°, p. VI-196.
14. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *"New liberties" and church and state relationships in Europe*, proceedings of the meeting (Tilburg 17-18 november 1995) (1998), 8°, p. VIII-470.
15. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *New religious movements and the law in the European union*, proceedings of the meeting (Lisbon, Universidade Moderna 8-9 november 1997) (1999), 8°, p. VIII-392.
16. CONSORZIO EUROPEO DI RICERCA SUI RAPPORTI TRA STATI E CONFESIONI RELIGIOSE, *Cittadini e fedeli nei paesi dell'unione europea, una doppia appartenenza alla prova della secolarizzazione e della Mondializzazione*, atti del colloquio (Università per stranieri, Reggio Calabria 12-15 novembre 1998) (1999), 8°, p. VI-428.

17. CONSORTIUM EUROPEEN POUR L'ETUDE DES RELATIONS EGLISES-ETAT, *Le statut des confessions religieuses des états candidats à l'union européenne, sous la direction de Francis Messner, actes du Colloque (Université Robert Schuman - CNRS, Strasbourg, 17-18 novembre 2000) (2002)*, 8°, p. VIII-276.
18. EUROPEAN CONSORTIUM FOR CHURCH-STATE RESEARCH, *Social welfare, religious organizations and the State*, editors Inger Dübeck and Frands Ole Overgaard, proceedings of the meeting (Sandjerg, 18-20 November 1999) (2003), 8°, p. VIII-232.
19. PACILLO V., *Contributo allo studio del diritto di libertà religiosa nel rapporto di lavoro subordinato* (2003), 8°, p. XII-380.
20. DIENI E., FERRARI A., PACILLO V. (a cura di), *I simboli religiosi tra diritto e culture* (2006), 8°, p. XII-402.
21. PASQUALI CERIOLO J., *L'indipendenza dello stato e delle confessioni religiose, contributo allo studio del principio di distinzione degli ordini nell'ordinamento italiano* (2006), 8°, p. VIII-206.
22. FINOCCHIARO F., *Saggi (1973-1978)*, a cura di Alessandro Albisetti (2008), 8°, p. XVI-730.
23. VITALI E., *Scritti di diritto ecclesiastico e canonico* (2012), 8°, p. XXII-524.

#### **Serie diritto penale**

1. MAIANI G., *Fondamento e valore dell'esimente prevista dall'art. 598 c.p.* (1970), p. XVIII-120.

#### **Serie diritto processuale penale**

1. AMODIO E., *La motivazione della sentenza penale e il suo controllo in Cassazione* (1967), p. 221.
2. DOMINIONI O., *Improcedibilità e proscioglimento nel sistema processuale penale* (1974), p. VIII-376.
3. AMODIO E., *Le cautele patrimoniali nel processo penale* (1971), p. VIII-312.
4. DOMINIONI O., *La testimonianza della parte civile* (1974), p. IV-152.

#### **Serie unificata di diritto penale e diritto processuale penale**

6. UBERTIS G., *Fatto e valore nel sistema probatorio penale* (1979), p. IV-152.
7. PALMIERI R., *Il delitto di avvelenamento di acque (art. 439 c.p.)* (1979), p. IV-170.
8. PRESUTTI A., *La declaratoria delle nullità nel regime delle impugnazioni penali* (1982), p. IV-284.
9. PROSDOCIMI S., *Profili penali del postfatto* (1982), p. XII-344.
10. G. UBERTIS, *Dibattimento senza imputato e tutela del diritto di difesa* (1984), p. IV-256.
- 11<sup>1</sup>. *Studi in memoria di Giacomo Delitala* (1984), I, p. IV-724.
- 11<sup>2</sup>. *Studi in memoria di Giacomo Delitala* (1984), II, p. VIII-725-1446.
- 11<sup>3</sup>. *Studi in memoria di Giacomo Delitala* (1984), III, p. VIII-1447-2166.
12. PRESUTTI A., *Profili premiali dell'ordinamento penitenziario* (1986), p. IV-164.
13. COMUCCI P., *Nuovi profili del trattamento penitenziario* (1988), p. IV-164.
14. BARONE G., *Enti collettivi e processo penale* (1989), p. VI-258.
15. *Studi in memoria di Pietro Nuvolone* (1991), I, p. VIII-792.
16. *Studi in memoria di Pietro Nuvolone* (1991), II, p. VI-706.
17. *Studi in memoria di Pietro Nuvolone* (1991), III, p. VI-698.
18. DE MAGLIE C., *L'agente provocatore* (1991), p. XVI-456.
19. PERONI F., *Le misure interdittive nel sistema delle cautele penali* (1992), p. VI-270.
20. BERNASCONI A., *La collaborazione processuale* (1995), p. VI-378.
21. RUGGIERI F., *La giurisdizione di garanzia nelle indagini preliminari* (1996), p. VIII-326.
22. CATALANO E.M., *La prova d'alibi* (1998), p. VIII-166.
23. VIGONI D., *L'applicazione della pena su richiesta delle parti* (2000), p. XIV-624.
24. *Studi in ricordo di Giandomenico Pisapia* (2000), I - Diritto penale, p. XII-942.

25. *Studi in ricordo di Giandomenico Pisapia* (2000), II - Procedura penale, p. VI-780.
  26. *Studi in ricordo di Giandomenico Pisapia* (2000), III - Criminologia, p. VI-1056.
  27. CATALANO E.M., *L'accordo sui motivi di appello* (2001), p. VI-182.
  28. CAPITTA A.M., *Ricognizioni e individuazioni di persone nel diritto delle prove penali* (2001), p. X-344.
  29. RUGA RIVA C., *Il premio per la collaborazione processuale* (2002), p. XVI-616.
  30. BONETTI M., *Riservatezza e processo penale* (2003), p. XIV-358.
  31. PEDRAZZI C., *Diritto penale* (2003), I - scritti di parte generale, p. X-576.
  32. PEDRAZZI C., *Diritto penale* (2003), II - scritti di parte speciale. Reati contro il patrimonio - delitti contro la pubblica amministrazione - varia, p. VI-520.
  33. PEDRAZZI C., *Diritto penale* (2003), III - scritti di diritto penale dell'economia. Problemi generali - diritto penale societario, p. VI-848.
  34. PEDRAZZI C., *Diritto penale* (2003), IV - scritti di diritto penale dell'economia. Disciplina penale dei mercati - diritto penale bancario - diritto penale industriale - diritto penale fallimentare - varia, p. VI-1096.
  35. BASILE F., *La colpa in attività illecita. Un'indagine di diritto comparato sul superamento della responsabilità oggettiva* (2005), p. XX-928.
  36. LUPÁRIA L., *La confessione dell'imputato nel sistema processuale penale* (2006), p. VIII-222.
  37. *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, tre volumi, a cura di E. DOLCINI e C.E. PALIERO (2006), p. XVI-2996.
  38. C. SOTIS, *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente* (2007), p. XX-360.
  39. VASSALLI G., FERRARI V., DOLCINI E., FIORE C., PADOA SCHIOPPA A., PALIERO C.E., *Presentazione degli studi in onore di Giorgio Marinucci* (2007), p. VI-48.
  40. GATTA G.L., *Abolito criminis e successione di norme "integratrici": teoria e prassi* (2008), p. XXVI-976.
  41. BASILE F., *Il delitto di abbandono di persone minori o incapaci (art. 591 c.p.). Teoria e Prassi* (2008), p. X-180.
  42. BENUSSI C., *Infedeltà patrimoniale e gruppi di società* (2009), p. XVI-454.
  43. VIGONI D., *Relatività del giudicato ed esecuzione della pena detentiva* (2009), p. X-336.
  44. BONTEMPELLI M., *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale* (2009), p. X-354.
  45. BASILE F., *Immigrazione e reati culturalmente motivati. Il diritto penale nelle società multiculturali* (2010), p. XVI-496.
  46. CAPITTA A.M., *La declaratoria immediata delle cause di non punibilità* (2010), p. XIV-274.
  47. MIUCCI C., *La testimonianza tecnica nel processo penale* (2011), p. X-198.
  48. FRIONI I., *L'esame dell'imputato* (2011), p. X-214.
  49. VIGONI D., *La metamorfosi della pena nella dinamica dell'ordinamento* (2011), p. X-370.
  50. G. MARINUCCI, *La colpa. Studi* (2013), p. XXX-480.
  51. *Europa e diritto penale*, a cura di C.E. PALIERO e F. VIGANÒ (2013), p. XIV-316.
- Nuova serie (dal 2015)**
1. ALBISSETTI A., *Dieci saggi* (2015), p. VI-148.
  2. CASUSCELLI G., *Scritti giovanili*, a cura di N. MARCHEI e J. PASQUALI CERIOLI (2015), p. XXII-290.
  3. PISANI M., *Cesare Beccaria. Studi* (2015), p. X-154.
  4. RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Atti del convegno tenutosi presso l'università degli studi di Milano 12 giugno 2015 (2015), p. XVIII-216.
  5. CATALANO E.M., *Ragionevole dubbio e logica della decisione. Alle radici del giusnaturalismo processuale* (2016), p. VIII-208.
  6. DELLA BELLA A., *Il "carcere duro" tra esigenze di prevenzione e tutela dei diritti fondamentali. Presente e futuro del regime deten-*

- tivo speciale ex art. 41 bis o.p. (2016), p. XVIII-460.
7. BONTEPELLI M., *La litispendenza penale* (2017), p. X-322.
  8. RAGUCCI G. (a cura di), *Ezio Vanoni - giurista ed economista*, atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano 16 giugno 2016 (2017), p. XIV-262.
  9. LUGLI M., TOSCANO M. (a cura di), *Il matrimonio tra diritto ecclesiastico e diritto canonico* (2018), p. VIII-264.
  10. ZIRULIA S., *Esposizione a sostanze tossiche e responsabilità penale* (2018), p. XVIII-484.
  11. BIANCHETTI R., *La paura del crimine. Un'indagine criminologica in tema di mass media e politica criminale ai tempi dell'insicurezza* (2018), p. XXVIII-688.
  12. PALIERO C.E., VIGANÒ F., BASILE F., GATTA G.L. (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (2018), tomo I, p. XII-498 - tomo II, p. 499-1200.
  13. TIRA A., *Alle origini del diritto ecclesiastico italiano. Prolusioni e manuali tra istanze politiche e tecnica giuridica (1870-1915)* (2018), p. XX-394.
  14. BELLUCCI L., *La sindrome ungherese in Europa. Media, diritto e democrazia in un'analisi di Law and politics* (2018), p. XII-188.
  15. RAGUCCI G., ALBERTINI F.V. (a cura di), *Costituzione, legge, tributi. Scritti in Onore di Gianfranco Gaffuri* (2018), p. X-646.
  16. CHIARAVIGLIO P., *Il favoreggiamento del creditore nel diritto penale concorsuale* (2020), p. XII-616.
  17. MAZZOLA R., *Comporre. Offesa e riconciliazione nell'ordinamento vendicativo* (2020), p. XII-170.
  18. GALLUCCIO A., *Punire la parola pericolosa? Pubblica istigazione, discorso d'odio e libertà di espressione nell'era di internet* (2020), p. X-442.
  19. UBIALI M.C., *Attività politica e corruzione. Sull'opportunità di uno statuto penale differenziato* (2020), p. XII-404.
  20. DOLCINI E., DELLA BELLA A. (a cura di), *Le misure sospensivo-probatorie. Itinerari verso una riforma* (2020), p. XII-364.
  21. FEBBAJO A., PALIERO C.E., FITTIPALDI E., MAZZOLA R., *L'eredità di Theodor geiger per le scienze giuridiche* (2020), p. VIII-424.
  22. DELLA BELLA A., ZORZETTO S. (a cura di), *Whistleblowing e prevenzione dell'illegalità*, Atti del I convegno annuale del dipartimento di scienze giuridiche "Cesare Beccaria" Milano, 18-19 novembre 2019 (2020), p. XII-598.
  23. MARIANI E., *Prevenire è meglio che punire. Le misure di prevenzione personali tra accertamento della pericolosità e bilanciamenti di interessi* (2021), p. XVI-532.
  24. POLI P.F., *La colpa grave. I gradi della colpa tra esigenze di extrema ratio ed effettività della tutela penale* (2021), p. XII-514.
  25. BIASI M., FERRARO F., GRIECO D., ZIRULIA S. (a cura di), *L'emergenza Covid nel quadro giuridico, economico e sociale*. Atti del II convegno annuale del dipartimento di Scienze giuridiche "Cesare Beccaria", 15-18 marzo 2021 (2021), p. XII-320.
  26. FINOCCHIARO S., *Confisca di prevenzione e civil forfeiture. Alla ricerca di un modello sostenibile di confisca senza condanna* (2022), p. XXII-474.
  27. RAGUCCI G., *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO), testo e studi* (2022), p. XII-186.
  28. MARINO G., *Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa* (2022), p. X-438.
  29. ZUFFADA E., *Homo Oeconomicus periculosus. Le misure di prevenzione come strumento di contrasto della criminalità economica. Uno studio della prassi milanese* (2022), p. XII-166.
  30. BIASI M., *Studio sulla polifunzionalità del risarcimento del danno nel diritto del lavoro: compensazione, sanzione, deterrenza* (2022), p. XVI-208.
  31. PIERGALLINI C., MANNOZZI G., SOTIS C., PERINI C., SCOLETTA M., CONSULICH F. (a cura di), *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero* (2022).

32. MANCINI L., MILANI D. (a cura di), *Pluralismo religioso e localismo dei diritti* (2022), p. VIII-286.
33. RUFFINI R., INGAGGIATI M., *Evoluzione dei concorsi pubblici in Italia: la valorizzazione delle competenze* (2023), p. XVIII-208.
34. ALBANESE D., *Cosa giudicata e confisca di prevenzione* (2024), p. 400.

### Per i tipi di Giappichelli

35. RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco, responsabilità, sanzioni. Una prospettiva multidisciplinare: accelerazione o disruption?* (2024), p. XVI-224.
36. CIANITTO C., *Minoranze e simboli religiosi. I sikh tra identità e cittadinanza* (2024), p. XII-212.
37. LUZZATI C., *Il cristallo della laicità. Contro la teologia politica* (2024), p. VI-202.
38. FERRARO F. (a cura di), *La cultura del diritto. Scritti per Claudio Luzzati (con una sua replica)* (2025), p. XIV-322.
39. BASILE F., BIASI M., CAMALDO L., CANESCHI G., FRAGASSO B., MILANI D. (a cura di), *Intelligenza artificiale. Diritto, giustizia, economia ed etica* (2025), p. XVI-296.
40. RAGUCCI G. (a cura di), *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario. Studi di diritto comparato ed europeo* (2025), p. XVIII-206.

### Serie: Corso di dottorato in Scienze giuridiche "Cesare Beccaria"

1. FERRARO F. (a cura di), *Diritto simbolico, simboli nel diritto* (2022), p. 120.
2. BONOMELLI S., *L'editing genetico germinale umano, tra problemi etici e questioni di governance* (2023), p. X-517.

### Per i tipi di Giappichelli

3. VIGONI D. (a cura di), *Il sistema multipolare dei procedimenti speciali in materia penale: l'evoluzione e le criticità* (2024), p. X-230.

