ΝΕΩΤΕΡΑ

ULTIME NOVITÀ

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile
Avv. CLAUDIO BERLIRI

Comitato di Direzione
Avv. EDOARDO FERRAGINA
Prof. FRANCESCO MOSCHETTI
Prof. PIERGIORGIO VALENTE

Comitato di Redazione
Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. ANDREA CARINCI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. STELIO MANGIAMELI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Avv. ALESSANDRO PALASCIANO
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. SALVATORE SAMMARTINO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Redazione
Piazza del Liberty, 8 - 20121 Milano
e-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno XII • n. 1/2019

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:
Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Mengarelli Grafica Multiservice srl
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma
tel. 06 32 111054

GIUSTIZIA TRIBUTARIA E RIFORMA DEL CONTENZIOSO

DOTTRINA
•
GIURISPRUDENZA
•
FISCALITÀ INTERNAZIONALE
•
CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

ANTI
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

CFE tax advisers europe

La riforma della giustizia tributaria pensando in primis agli standard europei; un problema urgente di concorrenza tra imprese

di Giovanni Moschetti

Anche nella presente legislatura sono stati presentati in Parlamento alcuni progetti di legge con l'obiettivo di riformare la giustizia tributaria[1].

Poiché in ogni situazione di "aggiornamento normativo", è imprescindibile avere principi generali di riferimento, oggi, più ancora che nella riforma del 1992, non si possono trascurare i principi che ci vengono proposti dall'Ordinamento europeo[2].

Certo fondamentale per noi è l'art. 111 Cost, richiamato giustamente da alcuni progetti.

Ma primaria importanza hanno anche le norme della Cedu (tra cui l'art. 6 sul "giusto processo") e della Carta di Nizza (tra cui l'art 47, sul diritto a un "ricorso effettivo" e ad un "giudice imparziale"[3]), senza poi dimenticare quel generale *principio immanente* ad ogni aspetto dell'esperienza giuridica (e dunque anche processuale) che è il principio di proporzionalità (art. 5, IV co., TUE e art. 52, I co., Carta di Nizza)[4], ai sensi del quale le misure adottate da una istituzione europea o statale sono proporzionate solo laddove *necessarie*, e quindi non sproporzionate per eccesso, o anche per difetto, in vista del *fine* da raggiungere[5].

1 Disegno di legge Palese del 23 Novembre 2017; disegno di legge Vitali (FI) del 10 aprile 2018; disegno di legge Nannicini (PD) del 7 agosto 2018; progetto di legge Martinciglio (M5S) del 21 gennaio 2019; progetto di legge Centemero (Lega) del 23 gennaio 2019; proposta di riforma UNCAT comunicata in data 1 febbraio 2019.

2 Coglie precisamente la necessità di adeguare il processo tributario ai principi europei, N. Lettieri, *I principi del giusto processo tributario*, in *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, a cura di A. Merone, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2018, pp. 153 ss.

3 E, in relazione a queste, l'art. 117 Cost., secondo il quale "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". La Corte costituzionale riconosce a detto articolo il ruolo fondamentale di consentire alla norma convenzionale di essere assunta a parametro interposto di legittimità costituzionale; si vedano le sentenze 348 e 349 del 24 ottobre 2007 in tema di rapporto tra ordinamento nazionale ed ordinamento convenzionale e di gerarchia delle fonti nazionali ed internazionali. Anche F. D'Ayala Valva (Il "diritto ad un ricorso effettivo" nel presente fascicolo, pp. 29 ss., 37) richiama l'art. 117 Cost., quale necessario collegamento con gli artt. 6 e 13 Cedu e con l'art. 1, Protocollo addizionale Cedu.

4 In linea con tale impostazione, ancorchè con riferimento ai limiti all'azione amministrativa, sembra anche G. Vanz (*I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, a cura di G. Ragucci, F.V. Albertini, Milano, 2019, pp. 329 ss.), secondo il quale i principi di proporzionalità e ragionevolezza "integrano gli estremi di veri e propri precetti giuridici, condizionanti la legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria" (p. 338; si veda anche p. 361).
Sulla necessità di rispettare il principio di effettività della tutela giurisdizionale, e quindi derubricare il vizio da inammissibilità a nullità, sanabile *ex* art. 156 c.p.c., ogniqualvolta lo scopo tutelato dalla norma processuale sia raggiunto, vedi S. Muleo, *Limitazioni al diritto di accesso alla giustizia e processo tributario*, nel presente fascicolo, pp.59 ss., 63-61.
Più in generale, sul "ruolo chiave di garante della corretta applicazione del diritto euro-unitario e dello Stato di diritto" di tale principio, vedi, anche per ulteriori riferimenti giurisprudenziali, il commento di S. Tranquilli alle Ordinanze della CDG 19 ottobre 2018, 15 novembre 2018, 17 dicembre 2018, C-619-18, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2018, pp. 909 ss.

5 Il *Manuale di diritto europeo in materia di accesso alla giustizia* - curato dall'Agenzia dell'Unione europea per i diritti fondamentali (FRA) e dal Consiglio d'Europa con la Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo - prevede espressamente (al punto 6.1.) che sia rispettato detto principio quando sono posti limiti agli artt. 6 e 13 della CEDU e agli artt. 47 e 48 della Carta di Nizza.
Anche S. Muleo (cit.,Ip.62 e 64) condivide la necessità che il processo tributario sia rivisitato alla luce del principio di proporzionalità.
"Solo l'applicazione dei principi europei, e la conseguente disapplicazione delle norme interne in contrasto, può assicurare – osserva l'autore – un'effettiva difesa, agendo nel quadro degli artt. 47 e 48 della carta dei diritti fondamentali dell'UE nonché degli artt. 6 e 13 della CEDU"; ed ancora rileva che "il principio di proporzionalità è la chiave fondamentale che fornisce la misura dell'equilibrio tra i diversi valori in gioco".

Essenziale dunque che la riforma della giustizia tributaria si muova in ragione di *tutti i fini* da raggiungere.

Il progetto Martinciglio sottolinea "*l'incidenza che l'efficienza del sistema di giustizia tributaria ha sulla capacità del nostro Paese di attrarre investitori stranieri, oltre ovviamente di potenziare gli investimenti di quelli italiani*"; quindi tra i fini imprescindibili, oggi più che mai, v'è quello di considerare anche la "concorrenza giuridica" tra Stati. Parimenti la garanzia di una giustizia interna, come certo "diritto vivente", è fattore che può influenzare l'attrattiva del nostro Paese.

Pertanto dobbiamo pensare ad un processo che, per dare affidamento alle imprese straniere, sia il migliore sotto il profilo del "giusto processo".

Sotto questo aspetto, riduttiva ci sembra la scelta, comune ai diversi progetti, di uno *step* di riforma per il solo "apparato giudiziario", laddove è urgente una riforma complessiva della giustizia tributaria[6].

Il "nuovo giudice", infatti, deve essere pensato anche "in ragione" del processo.

È debole un approccio che vuole un giudice "togato" mantenendo le attuali limitazioni probatorie e quindi le difficoltà per una conoscenza precisa e completa dei fatti[7].

Dal *Manuale di diritto europeo in materia di accesso alla giustizia*, oggetto del presente numero di *Neotera*, si desume che il processo deve avere, tra i suoi fini, la tutela dei diritti umani e in particolare:

- il diritto ad un "equo processo", con udienza pubblica ed entro un termine ragionevole[8], dinanzi ad un tribunale indipendente ed imparziale (art. 6 CEDU e art. 47 Carta di Nizza)[9];
- il diritto ad un ricorso effettivo (ex art. 13 CEDU e 47 della Carta di Nizza).

Ma il processo tributario, in una visione europeistica e di sana concorrenza con altri Paesi, al fine di assicurare effettivamente i diritti fondamentali dell'uomo, dovrebbe altresì tutelare

- il diritto di proprietà (art. 1. Protocollo Addizionale alla CEDU10 e art. 17, Carta dei diritti fondamentali dell'UE)
- il diritto alla ricostruzione della verità dei fatti, quali che siano gli interessi in gioco (quello fiscale o quello del contribuente)11.

Considerando tali diritti, anche il principio di proporzionalità comporta alcune ricadute sui progetti di riforma presenti oggi in Parlamento:

6 Sulla stessa posizione ci sembra F. D'Ayala Valva (cit., pp. 37-38) che auspica una riforma radicale del processo tributario "secondo principi costituzionali ed eurounitari cogenti"; anche P. Selicato (*L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del Giudice tributario: la posizione dell'ANTI*, in questo *fascicolo*, pp. 12 ss., 13 ss.) evidenzia la necessità di intervenire sulle norme processuali, in particolare per adeguare varie disposizioni ad un possibile giudice monocratico.

7 F. Benvenuti (*L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, rist. in *Scritti giuridici*, Vol. I, Milano, 2006, pp. 242 ss.) insiste sull'importanza di una ricostruzione il più ampia possibile dei fatti grazie all'attività delle parti e, in un processo a metodo acquisitivo, grazie all'attività del giudice.

8 Si veda sul tema della durata del processo tributario ai fini del giusto processo, C. Lamberti, *L'importanza del tempo in un giusto processo tributario*, in questo *fascicolo,* pp. 47 ss., 48 ss.

9 L'Ordinanza della CDG 19 ottobre 2019 (C-619/18) afferma che "*il requisito dell'indipendenza dei giudici attiene al contenuto essenziale del diritto fondamentale ad un equo processo, il quale "riveste importanza cardinale quale garanzia della tutela dell'insieme dei diritti derivanti al singolo dal diritto dell'Unione e della salvaguardia dei valori comuni agli Stati membri enunciati all'art. 2 TUE, segnatamente, del valore dello Stato di diritto*" (par. 21).
M. Clarich (*L'Unione a protezione dello Stato di diritto*, in *Il Sole 24 ore*, 23 aprile 2019), ribadisce che l'indipendenza della magistratura è "il primo presidio dello Stato di diritto".

10 L'affermazione che tra i diritti fondamentali da tutelare nel processo tributario vi sia anche il diritto di proprietà, mi sembra non confutabile laddove l'art. 47, D.Lgs 546/1992, prevede la possibilità di chiedere la sospensione della riscossione in caso di *periculum in mora*. Si veda sul diritto al rispetto dei beni, garantito dall'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU, G. Merone, *Il giusto processo tributario: il caso «Buffalo» dinanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, cit., pp. 147 ss.
A.M. Maugeri (*La tutela della proprietà nella C.E.D.U. e la giurisprudenza della corte europea in tema di confisca*, in AA.VV., *Sequestro e confisca nel sistema penale*, Torino, 2017, pp. 4 ss.), evidenzia la rilevanza di tale diritto "come strumento di realizzazione personale, di garanzia della propria indipendenza e di quella della propria famiglia, nonché la connessione di tale principio con la libertà di iniziativa economica e la libertà dagli abusi dell'autorità" (p. 4).
F. D'Ayala Valva (cit., p. 37) richiama l'importanza, argomentando sulla tutela giurisdizionale effettiva del contribuente, anche degli artt. 41 e 42 Cost., e rileva che la pretesa del pagamento di tributi comporta "una aggressione alla sfera patrimoniale" del contribuente "suscettibile di ripercuotersi sulla sua proprietà privata e sulla sua autonomia negoziale, in ragione del regime della responsabilità patrimoniale".

11 Non si può negare che la ricerca della verità dei fatti sia anche un interesse pubblico: il contribuente difficilmente può accettare di contribuire alle spese pubbliche qualora sia determinata una base imponibile complessiva non corrispondente alla realtà. Qui sono in gioco sia il diritto del privato a pagare quanto dovuto per legge, sia l'interesse pubblico al "consenso fiscale".

1. La professionalizzazione del giudice tributario, essenziale per appartenere ad uno "Stato di diritto europeo".

Considerati i beni giuridici (diritti della persona ed interessi pubblici) da tutelare[12], è necessario che il giudice tributario sia ben preparato negli argomenti per i quali può essere chiamato a decidere, che sono non solo giuridici, ma anche economici, non solo di diritto nazionale, ma anche di diritto europeo ed internazionale.

È imprescindibile, nell'attuale sempre più urgente dimensione europea e sovranazionale (si pensi solo alle raccomandazioni BEPS del 2016), la conoscenza approfondita, oltre che del diritto tributario, del diritto generale europeo (al fine di poter interloquire con la Corte di Giustizia[13]), del diritto tributario europeo e del diritto tributario internazionale.

Se si vuole creare una parificazione con le altre magistrature, il "reclutamento" dovrebbe avvenire utilizzando il concorso di magistratura attuale; ci sembra viziata per eccesso la previsione, per i magistrati ordinari, di esami ulteriori[14]. Il giudice professionale è garanzia non solo di indipendenza, ma anche di *pazienza* nella ricostruzione obiettiva dei fatti e degli elementi soggettivi che hanno sempre maggior spazio non solo ai fini della sanzione, ma anche dell'imposta (i fini elusivi, la consapevolezza della violazione altrui, etc.).

2. Due gradi di merito con un giudice togato a tempo pieno? O un unico grado di merito con piena conoscenza dei fatti rilevanti per la decisione?

Se viene creato un giudice "indipendente e imparziale", a tempo pieno e specializzato, due gradi possono diventare non necessari (anche in considerazione della ragionevole durata del processo). Un giudice togato a tempo pieno è adeguata garanzia di qualità sia nella ricostruzione dei fatti, sia nello *ius dicere*.

Per altro aspetto, se esistesse un unico grado di merito, sarebbe "sproporzionato per difetto" risolvere (come è prassi odierna) la *querelle* in un'unica udienza. Deve essere consentito il chiarimento dei fatti anche in più udienze: quelle che le parti ed il giudice ritengano utili per rendere effettivo il diritto di difesa.

È significativo e da considerare che in Germania è previsto un unico grado di giudizio di merito, con ampia istruttoria.

3. Le sottosezioni della Cassazione.

Il progetto di legge Centemero prevede cinque sottosezioni della Sezione tributaria, articolate per diverse materie. Tuttavia si può ritenere che cinque sezioni siano "sproporzionate per difetto". In Germania, per esempio, vi sono ben undici sottosezioni competenti per argomento[15].

12 Peraltro non si può negare, come ebbe a sottolineare Egidio Tosato (*Diritti umani. Dottrina e prassi*, Roma, AVE, 1982, rist., in *Persona, società intermedie e Stato. Saggi*, Milano, 1989, pp. 225 ss., 227), che "è compito di interesse pubblico la tutela dei diritti individuali della persona".

13 Tale profilo è imprescindibile se si vuole rimanere in uno "Stato di diritto europeo". La professionalizzazione della magistratura tributaria oltre ad essere garanzia di indipendenza, è garanzia di applicazione di condivise regole e principi comunitari. Sul punto la stessa Corte di Giustizia, nella sentenza 27 febbraio 2018 (*Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16) e 25 luglio 2018 (*LM*, C-216/18), ha affermato che "*l'indipendenza dei giudici nazionali è essenziale, in particolare, per il buon funzionamento del sistema di cooperazione giudiziaria costituito dal meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'art. 267 TFUE*"; il quale "*può essere attivato unicamente da un organo incaricato di applicare il diritto dell'Unione, che soddisfi, segnatamente, tale criterio di indipendenza*".

14 Così l'art. 8 del progetto UNCAT. Non è previsto invece il previo superamento degli esami nazionali di magistratura in altri disegni di legge: vedi gli artt. 4 e 5 del disegno di legge Vitali; artt. 4 e 5 del disegno di legge Centemero; art. 7 disegno di legge Nannicini; art. 4 del disegno di legge Martinciglio.

15 Le diverse Sezioni sono competenti per i seguenti argomenti: prima sezione: imposta sulle società (*Körperschaftsteuer*), diritto tributario internazionale (*Außensteuerrecht*), doppia imposizione (*Doppelbesteuerung*); seconda sezione: imposta di successione (*Erbschaftsteuer*), imposta sugli acquisti immobiliari (*Grunderwerbsteuer*), imposta fondiaria (*Grundsteuer*); terza sezione: assegni familiari (*Kindergeld*), tassa di circolazione (*Kraftfahrzeugsteuer*); quarta sezione: società di persone (*Personengesellschaften*); quinta sezione: imposta sugli affari (*Umsatzsteuer*), agevolazioni nell'imposta sulle società e imposta sull'impresa (*Körperschaft- und Gewerbesteuer*, *Steuerbefreiungen*); sesta sezione: imposta sui redditi da lavoro dipendente (*Lohnsteuer*), imposte straordinarie (*außergewöhnliche Belastungen*), imposta fondiaria e agraria (*Land- und Forstwirtschaft*); settima sezione: imposte doganali e sul consumo (*Zölle- und Verbrauchsteuern*), ordinamento commerciale (*Marktordnung*), diritto del consulente fiscale (*Steuerberatungsrecht*), diritto tributario in generale (*allgemeines Abgabenrecht*); ottava sezione: redditi da lavoro autonomo (*Einkünfte aus selbständiger Arbeit*), redditi da capitale (*Kapitaleinkünfte*); nona sezione: locazione e affitto (*Vermietung und Verpachtung*), negozi traslativi tra privati (*private Veräußerungsgeschäfte*); decima sezione: attività occasionali (*Einzelgewerbetreibende*), imposte speciali sui consumi (*Sonderausgaben*), redditi da pensione e previdenza (*Alterseinkünfte und -vorsorge*); undicesima sezione: imposta sugli affari (*Umsatzsteuer*), imposta sulle società (*Körperschaftsteuer*).

4. Necessità della difesa tecnica? In ambito europeo esiste il diritto a difendersi da sé nei procedimenti non penali di merito.

In un processo che non ignori la crescente povertà e come la verità sia condizionata (attraverso le spese professionali) dalla ricchezza, ci si deve chiedere se la difesa tecnica obbligatoria non possa costituire ostacolo e non possa essere supplita dall'azione responsabile del giudice professionale imparziale ed attento alla ricostruzione della verità. L'esempio della Germania, ove la difesa tecnica è obbligatoria solo di fronte alla Suprema Corte Federale, deve essere meditato.

In ambito europeo è previsto il diritto a difendersi da sé nei procedimenti non penali, ancorchè non si tratti di un diritto assoluto[16].

Sotto altro profilo, la previsione di una imprescindibile difesa tecnica obbligatoria e di un "giudice solo spettatore", potrebbe essere foriera di non equivalente difesa tra i contribuenti che possono permettersi difensori esperti o meno[17].

5. Quale il modello processuale migliore? Necessità di un modello in cui diritti e doveri dei protagonisti del processo siano ben delineati nella ricostruzione della verità fattuale.

Il tema più delicato e nevralgico è il modello più idoneo alla riforma del processo tributario. Probabilmente, in presenza dell'attuale modello imperativo del procedimento di accertamento tributario, il modello processualcivilistico[18] non è quello che meglio bilancia i diversi interessi e diritti.

Il modello amministrativistico è oggi il più vicino a quello tributario, trattandosi sempre di impugnazione di provvedimenti amministrativi o di silenzio-rifiuto; tuttavia il modello penalistico (o alcuni suoi aspetti)[19], in relazione ai beni giuridici (diritti e libertà costituzionali) in gioco anche nel processo tributario, ed al carattere punitivo delle sanzioni tributarie, non può essere aprioristicamente trascurato; inoltre la stessa accusa (di illecito comportamento fiscale) può essere oggetto di parallelo processo penale[20], e questo induce a chiedersi perché garanzie proprie del processo penale siano estranee al processo tributario; che senso abbia il modello amministrativistico qualora l'oggetto del contendere si avvicini a quello penalistico; che senso abbia il diverso tasso probatorio della prova presuntiva nei due processi; che senso abbia il doppio processo (che è un "raddoppio" di processo). È una riflessione di base che deve essere affrontata alla luce di tutti gli interessi in gioco; forse è tema su cui meno si dibatte oggi, ma che è essenziale in una riforma che vuol essere in linea con i valori europei, quello del *diritto ad una verità fattuale unica*.

Bisognerebbe quantomeno attenuare la separatezza tra i due processi. Ad esempio, in caso di pregiudiziale penale, attribuire al giudice togato penale anche il giudizio tributario. In un *giusto processo*, alla pari di quello penale, il contribuente deve poter esercitare il *diritto ad essere sentito*, nonché il *diritto ad essere interrogato* di fronte ad un giudice ed il diritto al controinterrogatorio (che è previsto nell'art. 6, III co., lett. d), CEDU).

A nostro avviso, è necessario un modello in cui diritti e doveri dei protagonisti del processo siano adattati ad una esigenza di ricostruzione della verità a fronte di una accusa di illecito comportamento.

In Germania, ove la ricerca della verità dei fatti è fine del processo tributario, è interesse pubblico che il giudice indaghi la fattispecie insieme alle parti[21].

Il Paragrafo 76 del *Finanzgerichtsordnung* (FGO), rubricato "*Indagine della fattispecie concreta tramite il*

16 Si vedano le sentenze della Cedu *Philis c. Grecia* del primo aprile 1992 e della Corte di Giustizia C-399/11 del 26 febbraio 2013, *Stefano Melloni c. Ministerio Fiscal*, punti 49-52.

17 Sulla correlazione tra necessità di un giudizio collegiale e difesa tecnica, si vedano le interessanti riflessioni di G. Marongiu, *Una lunghissima attesa*, in questo fascicolo, pp. 7 ss., 10.

18 Che emerge dal richiamo ai principi generali del processo civile, ove non diversamente disposto (art. 1, secondo comma, D.Lgs 546/1992).

19 Intendendo per "modello penale" l'ampia possibilità per il giudice di ricostruire la verità dei fatti; fatti che, nel processo tributario sono introdotti dalle parti. Sulla diversità delle parti nel processo sia sul piano materiale, sia sul piano processuale, e sulla necessità, al fine di ricostruire la verità dei fatti, di accentuare il contraddittorio processuale delle parti, nonché il ruolo del giudice, consentendo "*un suo intervento accanto alle parti, sul piano del processo, per supplire alle loro deficienze di attività istruttorie*", vedi F. Benvenuti, *op.cit.*, pp. 244-246.

20 Non può trascurarsi che il contenuto dell'avviso di accertamento è normalmente di stampo accusatorio (viene contestata una violazione).

21 La ricerca della verità dei fatti in un processo tra parti che non si trovano nella stessa situazione, proprio dei processi pubblicistici, è esigenza sentita anche in Francia. M. Nigro (*Il giudice amministrativo «signore della prova»*, in Il *Foro it.*, 1967, rist., *Scritti giuridici*, Vol. I, cit., pp. 685 ss., 690), commentando due pronunce del Conseil d'État, sottolinea che "sulle parti (e particolarmente sulla pubblica amministrazione) grava il *dovere* di collaborare con il giudice, soprattutto fornendo i chiarimenti richiesti ed esibendo i documenti ritenuti necessari".

giudice", prevede espressamente un *dovere* di chiarimento dei fatti in capo alle parti del processo al fine di far emergere la verità.

Il primo comma di detto paragrafo statuisce che "1. *Il giudice ricerca d'ufficio la fattispecie concreta*. 2. *Le parti, sul punto, sono consultate*. 3. *Esse devono fornire i loro chiarimenti sulle circostanze di fatto* ***in modo completo e conforme a verità*** *e devono chiarire – su richiesta del giudice – i fatti prodotti dalle altre parti*. 4. ... 5. *Il giudice non è vincolato alle allegazioni ed alle offerte di prova delle parti*". Il secondo comma afferma che "*il presidente deve fare in modo, eliminati gli errori di forma, poste le richieste* (Anträge) *pertinenti, illustrate le richieste non chiare, completate le informazioni* (Angaben) *fattuali insufficienti, che siano dati tutti i chiarimenti essenziali per l'accertamento e valutazione* (Beurteilung) *della fattispecie concreta*"[22].

6. Per la ricostruzione della verità dei fatti, la prova deve essere piena e il contribuente ha il diritto di essere sentito.

Se tra i fini del processo tributario è la "ricerca della verità dei fatti"[23], il che è imprescindibile anche per poter essere concorrenziali con altri Paesi europei, è necessario che il contribuente possa confidare in un ampio spettro probatorio, compresa la prova testimoniale[24], ammessa nei processi tributari in tutti i Paesi europei[25].

Inoltre non può disconoscersi il diritto del contribuente ad essere sentito. Nella recente sentenza Cedu del 6 novembre 2018 (*Ramos Nunes de Carvalho e Sa c. Portogallo*)[26], in un procedimento nei confronti di un magistrato avente ad oggetto sanzioni disciplinari, il giudice europeo ha rilevato una violazione dell'art. 6, primo paragrafo, CEDU, laddove non sono stati sentiti testimoni (che erano indispensabili) e non è stato consentito alla ricorrente di esporre oralmente le proprie ragioni. In un modello processuale penalistico, il contribuente avrebbe diritto di compiere le "dichiarazioni che ritiene opportune" (art. 494 c.p.p.) in qualsiasi udienza al fine di escludere comportamenti dolosi o colposi rilevanti ai fini sanzionatori (nonché ai fini della condanna alle spese del giudizio).

7. Il dovere di pagamento del contributo unificato può essere un ostacolo eccessivo al diritto di accesso alla giustizia ed al diritto di proprietà.

Altro esempio di possibile violazione dei principio comunitario di proporzionalità è la previsione del pagamento di un contributo unificato per accedere al giudizio tributario.

In considerazione del diritto del contribuente di accesso effettivo alla giustizia tributaria, la previsione del contributo può essere un disincentivo per i contribuenti deboli (con meno disponibilità economiche) che chiedono giustizia[27].

---

22 Detta norma è pressochè identica al § 86 del *Verwaltungsgerichtsordnung* (Ordinamento processuale amministrativo) tedesco. Sul punto vedi M. Nigro, op. cit., p. 692, suggerendo che "in sede di riforma della nostra legge processuale amministrativa, qualcosa di simile dovrebbe essere previsto" (p. 693).

23 Sul punto si veda F. Benvenuti, *op. cit.*, pp. 173 ss. "Le relazioni tra parti e giudice – osserva l'autore – devono essere determinate, nel processo, anche in ordine alla necessità di garantire l'esattezza e la sufficienza della rappresentazione [della realtà materiale]: nel che consiste la verità" (p. 174). Nel corso di tutta l'importante monografia l'A. sottolinea la necessità di ricercare la verità dei fatti (p. 247, p. 251, p. 256, pp. 283 e ss., pp. 308 ss.), per raggiungere la quale è essenziale "ottenere nel processo la rappresentazione dell'intera situazione di fatto" (p. 227).

24 In modo condivisibile F. Benvenuti (*op. cit.*, p. 177) sottolinea che "la difficoltà di poter usare di tutti i mezzi necessari a conoscere integralmente la realtà si riproduce come difficoltà di raggiungere la verità". Sulla "sproporzione processuale nell'uso indiscriminato di presunzioni e dichiarazioni di terzo, da parte dell'amministrazione finanziaria, che non trovano un contraltare difensivo adeguato nelle chance processuali di prova, a favore del contribuente", vedi da ultimo, anche per il richiamo della posizione della Corte EDU sul diritto di esaminare testimoni, F. D'Ayala Valva, cit., p. 36. Anche F. Albertini (*La difesa del contribuente nel processo tributario sotto il profilo del tempo e degli strumenti necessari a predisporla*, in questo fascicolo, pp. 39 ss., 45 ss.) è critico circa il permanere del divieto di prova testimoniale.

25 Ci si permette di rinviare, sul divieto di prova testimoniale al mio scritto *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1999, pp. 55 ss.

26 In *Diritto penale e processo*, 2019, pp. 270 ss.

27 Il *Manuale di diritto europeo in materia di accesso alla giustizia* al punto 6.2.1. chiaramente afferma che "le spese processuali possono contribuire ad un'amministrazione efficiente della giustizia (ad esempio, scoraggiando l'uso improprio delle controversie legali o riducendo le spese amministrative), ma possono anche limitare l'accesso alla giustizia. Spese processuali eccessive … possono costituire una violazione dell'art. 6, par. 1, CEDU"; sul punto si veda la sentenza CEDU *Kreuz c. Polonia*, n. 28249/95 del 19 giugno 2001, punti 61-67.
Sul punto ci sembra condivida questa posizione S. Muleo, cit., p. 65; anche A. Marcheselli (*Giustizia tributaria e la sfida della tutela dei diritti fondamentali: la "road map" di un possibile intervento riformatore*, intervento alla "*Giornata di Studi. La giustizia tributaria tra riforme ordinamentali e del processo*", organizzata dalla "Associazione Magistrati tributari (A.M.T.)", "Unione Giudici Tributari

Tale ostacolo è poi maggiorato dall'esistenza di tre gradi di giudizio[28].

L'avvicinamento, anche per tale aspetto, del processo tributario al processo penale, risolverebbe *ab imis* il problema del contributo unificato.

Anche la disciplina della condanna alle spese dovrebbe tener conto della forza economica del contribuente e dell'esigenza di non disincentivare il ricorso alla giustizia prescindendo dall'assenza di forza economica. Anche qui il principio di proporzionalità può essere indispensabile.

Non si può dunque prescindere, nel ripensare il processo tributario, da una visione unitaria degli organi giudicanti e del processo, dalla considerazione dei principi europei sia per attuare il "giusto processo" secondo le Corti europee, sia per essere immagine credibile di un ordinamento che rende giustizia. Prima ancora che un problema di aggiustamenti tecnici è questione urgente di sopravvivenza nel confronto tra ordinamenti.

Giovanni Moschetti

(U.G.T.)", "Scuola Superiore della Magistratura (S.S.M.)" con il Patrocinio del "Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T)", svoltasi il 7 giugno 2019 a Torino presso il Palazzo di Giustizia "Bruno Caccia") sottolinea il conflitto del contributo con l'effettività del diritto di azione, di difesa, di uguaglianza, e la sproporzione del raddoppio del contributo in caso di soccombenza totale o inammissibilità del ricorso.

28 Sempre la CEDU ha ritenuto sproporzionate le spese processuali ammontanti a circa quattro volte il reddito mensile del ricorrente; così la sentenza *Kijewska c. Polonia*, n. 73002/01, 6 settembre 2007, punto 47.