

# Giusto processo tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo. L'evoluzione della giurisprudenza della corte europea.

**Autore:** Toma Giangaspere Donato

**In:** Diritto tributario

(Il presente lavoro è il secondo di due articoli pubblicati in questa Rivista).

Sommario: 1. La sentenza Ferrazzini nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo. Considerazioni critiche. 2. Il nucleo della sentenza: la negazione del rapporto paritetico tra contribuente e Fisco. 3. Ancora sul rapporto tra contribuente e Fisco a dimostrazione delle criticità palesate sul punto dalla sentenza.

## **1. La sentenza Ferrazzini nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo. Considerazioni critiche**

Come già focalizzato nella Parte prima del presente lavoro, la pronuncia che, più di ogni altra, conferma l'iniziale impostazione giurisprudenziale della Corte europea dei diritti dell'Uomo<sup>1</sup> sull'emarginazione delle vertenze tipicamente di natura tributaria dall'art. 6.1. della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali (c.d. CEDU)<sup>2</sup> (secondo cui, è noto, il diritto ad un equo processo riguarda le << controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile (...) >>), è rappresentata dalla sentenza Ferrazzini, la quale, facendo leva esclusivamente su un'interpretazione letterale dell'art. 6.1., ha precisato che << la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività >><sup>3</sup>.

Pertanto l'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo in commento rimarrebbero limitate rigidamente ai procedimenti di natura penale ed alle controversie aventi per oggetto << i diritti e gli obblighi di natura civile >>.

Ne conseguirebbe che, in ambito pubblicistico, l'applicazione dell'art. 6.1. è legittima nel processo amministrativo esclusivamente se sono coinvolti diritti e/o obblighi di natura privata, nel processo tributario se la controversia ha per oggetto l'adozione di sanzioni ritenute criminali.

Tale posizione determina un'esclusione a priori dei << diritti ed obblighi di natura civile >> dalla sfera tributaria dato che la relazione che si instaura tra contribuente e Fisco, ricade, appunto, nel << nocciolo duro delle prerogative del potere di imperio >>.

Nonostante il contenzioso tributario abbia conseguenze di natura patrimoniale, la cui dimostrazione, sempre a detta dei giudici, non è sufficiente a scomodare l'art. 6.1. in assenza, in origine, di << droits et obligations de caractère civil >>, << rimane predominante la natura pubblica che è di per sé alla base del rapporto tra il contribuente e la collettività >>.

Tra i motivi di doglianza evidenziati dal contribuente, l'accento è stato posto prevalentemente sulla natura prettamente pecuniaria della vertenza che, per questo motivo, sarebbe, a suo dire, naturalmente da collocare tra le controversie riguardanti i << diritti ed i doveri di carattere civile >>.

La replica del Governo italiano, nella sostanza, appare in sintonia con la posizione della Corte, a ragion della quale l'elemento tipizzante il processo tributario, che preclude l'adozione dell'art. 6.1., è l'aspetto pubblicistico insito nel rapporto d'imposta.

Peraltro, il dato ermeneutico riduttivamente letterale sul quale, di fatto, si incardina la - sbrigativa -

motivazione dei giudici di Strasburgo, ha indotto i medesimi a ricercarne punti di forza a suo sostegno.

Allo scopo hanno posto l'accento sull'interpretazione evolutiva del dato normativo, sottoponendo la questione dei rapporti tra contribuente e Fisco ad un accertamento finalizzato a << verificare, tenuto conto dei mutamenti intervenuti nella società relativamente alla protezione giuridica accordata agli individui nei loro rapporti con lo Stato, se l'ambito di operatività dell'art. 6.1., debba o meno essere esteso alle controversie tra cittadini e potere pubblico concernenti la legittimità secondo il diritto interno delle decisioni dell'Amministrazione fiscale >>.

La Corte, pur riconoscendo che << i rapporti tra individuo e Stato si sono evoluti in numerosi ambiti durante i cinquant'anni trascorsi, da quando la Convenzione fu adottata >>, ha concluso che << le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura essenziale dell'obbligazione di pagare le tasse >>.

Conclusione censurabile in virtù della considerazione secondo cui l'evoluzione dei rapporti tra Fisco e contribuenti rientra, al pari dell'evoluzione in genere dei rapporti tra Pubblica autorità e cittadini, nel processo di naturale democratizzazione che tende a porre sempre più il privato su un piano paritetico con l'Amministrazione finanziaria<sup>4</sup>.

La motivazione non è affatto in linea con l'evoluzione del diritto: non tiene conto che, di fatto, in tutti i Paesi appartenenti all'Unione europea << vige un sistema democratico che non configura nell'Amministrazione fiscale un soggetto munito di potere di imperio ma un soggetto che si muove e deve muoversi sotto l'egidia della legge >><sup>5</sup>.

Infatti, in questo modo, il contribuente risulta svantaggiato in una duplice veste: da un punto di vista sostanziale, in quanto collocato in un ambito di sottomissione nei confronti della potestà d'imperio statale e, in una visione prettamente processuale poiché, a fronte di tale supremazia, non dispone di nessun

rimedio giuridico da far valere avverso un processo lumaca, lentezza da lui non cagionata ma che tuttavia calpesta il suo legittimo diritto ad ottenere una sentenza in tempi ragionevoli (poco importa, a questi fini, se favorevole o meno) solo perché quello, per cui è causa, non è un processo civile o penale, ma << solo >> un processo tributario.

La fragilità della pronuncia, in punto di motivazione, emerge altresì da significative prese di posizione adottate da alcuni componenti il Collegio, ad iniziare dall'opinione espressa da uno dei giudici che, pur esprimendosi in appoggio alla soluzione di maggioranza, nella sua opinione ha tuttavia voluto sottolineare che la lunghezza eccessiva che spesso caratterizza i giudizi in materia tributaria << lascia il contribuente in una posizione che può difficilmente essere descritta come parte dei normali doveri civici in una società democratica >>, di talchè la Corte è chiamata << a rivedere certi aspetti legati all'applicazione dell'art. 6.1. alle questioni fiscali >>.

Né va sottaciuta l'ampia componente dissenziente dei giudici di minoranza nella decisione de qua che, consci della << pochezza >> del dato motivazionale supportato dai colleghi di maggioranza (oltretutto << minato >>, come evidenziato, da perplessità palesate da un membro della stessa maggioranza) e dimostratisi più sensibili all'evoluzione del panorama tributario nel tempo, evidenziano, nella relazione di minoranza, che << l'art. 6 della Convenzione costituisce una garanzia procedurale che consacra principalmente il diritto di accesso ad un tribunale ed il diritto di beneficiare di una procedura giudiziaria equa entro un termine ragionevole >> e che << a tale riguardo vi sono state delle evoluzioni importanti nel campo fiscale successivamente all'elaborazione della Convenzione>>. Per di più, aggiungono, << All'epoca, vi erano poche speranze di poter ottenere un controllo giudiziario (o un controllo tout court) delle decisioni amministrative che riguardavano la fiscalità; invece oggi, è certo che, quantomeno, nella grande maggioranza degli stati contraenti, le controversie in materia fiscale possono essere disciplinate nel quadro di una procedura davanti alle giurisdizioni ordinarie >>.

Nella relazione si legge ancora: << Constatare che l'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, sotto il suo aspetto civile, si applica alle questioni fiscali, non restringe in alcun caso il potere degli Stati di far pesare sui privati o sulle società ogni obbligazione fiscale che essi desiderino imporre. Una simile considerazione non restringe la libertà degli Stati di mettere in vigore le leggi che essi giudichino necessarie per

assicurare il pagamento delle imposte >>. Per cui il tenore del dato convenzionale non << consente in alcun caso di presumere che i suoi redattori avessero l'intenzione di accordare agli Stati il diritto di negare agli individui ogni protezione procedurale nelle controversie di natura fiscale >>. Inoltre, << in una società democratica l'imposizione di tasse si fonda sull'applicazione di regole di diritto e non sulla discrezionalità delle autorità. L'art. 6.1., quindi, deve applicarsi anche a tali controversie, a meno che non siano ravvisabili speciali circostanze che possano giustificare la conclusione che il dovere di pagare le tasse non deve essere considerato civile ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione >>.

L'impressione che scaturisce dalla sentenza, letta in sistematica relazione con la motivazione della relazione adottata dai giudici di minoranza, sembrerebbe volgere per un'estromissione della materia tributaria dalla garanzia convenzionale di cui all'art. 6.1., fosse quello di assicurare comunque, attraverso una coraggiosa - ed avventata - ricerca di espedienti, il pagamento delle imposte, di altri contributi e delle ammende, per un appagante soddisfacimento del credito erariale, negando al contribuente ogni ristoro<sup>6</sup>.

Si è dell'avviso che la norma convenzionale, nell'intenzione dei padri fondatori, abbia genericamente fatto riferimento alla materia penale allo scopo di tracciarne una precisa linea di confine di questa dall'universo di tutte le altre discipline, racchiuse nell'alveo della complessiva dizione di << diritti e doveri di carattere civile >>.

Non va, infatti, trascurato che l'oggetto della tematica in argomento concerne la << salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali >>, quindi di tutti i diritti e di tutte le libertà fondamentali, come riportato nel testo originale della Convenzione firmata a Roma il 4 novembre 1950 dai Paesi fondatori del Consiglio d'Europa.

Forse la tutela dei i diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali legata all'irritualità, rectius, all'anomalia della non ragionevole durata del processo tributario, ha una dignità inferiore, più limitata rispetto alla tutela dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali riguardante l'eccessiva durata dei processi aventi ad oggetto controversie civili o penali? Esistono processi di serie << A >> ed altri di serie << B >>, a

seconda, rispettivamente, che concernano diritti civili o questioni penali, da una parte, ovvero ogni altro settore dell'universo del diritto, dall'altra? È ben difficile ipotizzare che, nel sia pur lontano 1950, all'atto della redazione dell'articolato convenzionale, lo scopo del - solo - riferimento alla materia civile e penale, fosse riduttivamente questo.

Come se la Convenzione non tutelasse tutti i diritti e le libertà fondamentali, ma solo alcuni.

Una Convenzione così architettata sarebbe una Convenzione monca, non rispettosa dei presupposti che sono all'origine di un giusto processo e di un moderno diritto improntato a canoni di civiltà giuridica. Ma così, evidentemente, non è. Tutt'altro.

Dall'attenta lettura dell'art. 6.1. in argomento, in relazione agli alti valori per cui la Convenzione è nata, si evince l'obiettivo di garantire ad ogni persona un processo giusto: la sua causa deve essere << esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge (...) >>.

Emerge la volontà che ad ogni persona, coinvolta in un procedimento giurisdizionale (in un procedimento, cioè, tipizzato dalla figura terza di un autonomo organo con il compito di giudicare e da una sostanziale parità delle parti) venga garantito un processo equo, indipendentemente dagli interessi che tale processo, nella sua natura, è chiamato a tutelare: una diversa posizione ermeneutica cagionerebbe, così come la giurisprudenza di Strasburgo sembra aver originato, una discriminazione del tutto immotivata.

In questo contesto, la violazione dell'art. 6.1. non può non far sorgere, sempre ed in ogni caso, il diritto della parte vittoriosa a pretendere - ai sensi dell'art. 41 - un'equa soddisfazione, in modo da ripararlo non solo dei danni economici, ma anche morali che un processo << ingiusto >>, in quanto troppo lungo, può avergli provocato<sup>7</sup>.

Tali sofferenze sono le medesime sia che si tratti di un processo civile o penale o amministrativo o tributario o altro: ciò che conta, ai fini dell'applicabilità dell'art. 6.1., è che la controversia verta tra soggetti posizionati su un livello paritetico tra loro, che si sottopongono alla decisione del giudice precostituito per legge con lo scopo che vengano rispettate le ritualità affinché quel processo rientri nell'alveo dei processi giusti. Il timore, dunque, è che un processo << ingiusto >> sia foriero del calpestio dei diritti e delle libertà fondamentali dell'uomo.

Proseguendo nel ragionamento, << nel momento in cui viene riconosciuto all'individuo il potere di rivolgersi ad un organo giurisdizionale, anche per contestare la fondatezza dell'esercizio di poteri sovrani da parte dell'Amministrazione pubblica, sarebbe contraddittorio escludere che il relativo procedimento non dovesse uniformarsi a determinate regole di svolgimento e di durata >><sup>8</sup>.

Parte della dottrina<sup>9</sup> è dell'avviso che la preoccupazione palesata dalla Corte, nel non estendere la vigenza dell'art. 6.1. alle controversie pubblicistiche, potrebbe trovare una razionale giustificazione nel caso la soluzione della debenza venga posta all'attenzione di un organo dell'amministrazione stessa, dunque nel caso di un ricorso puramente amministrativo, in assenza di un soggetto terzo ed imparziale chiamato a decidere (rectius, di un giudice). In questo caso manca un'effettiva parità tra le parti per cui, sia pur astrattamente, potrebbe condividersi la posizione dei giudici di Strasburgo attenti a non pregiudicare il ruolo preminente della Pubblica amministrazione nei confronti del ricorrente, onde evitare che l'applicazione dell'art. 6.1., di fatto, possa affievolire la natura puramente pubblicistica del rapporto e smussare notevolmente la potenziale supremazia della Pubblica autorità. Di contro, l'ammissibilità di eventuali rimedi giurisdizionali alla decisione giustiziale amministrativa, farà riemergere l'esigenza del rispetto della Convenzione circa l'applicazione delle regole sul giusto processo, invero anche quella della ragionevole durata.

Tuttavia nulla quaestio nel caso nel caso del contenzioso tributario: le commissioni tributarie sono organi giurisdizionali e le parti, in ambito processuale, si trovano in una situazione di parità, venendo a decadere ogni posizione dei privilegio dell'Amministrazione finanziaria di fronte al cittadino<sup>(10)</sup>(<sup>11</sup>).

Se si avvalorasse la posizione seguita dai giudici di Strasburgo, << si dovrebbe ammettere che la supremazia dell'Amministrazione finanziaria, collegata alla natura pubblicistica del rapporto tributario, possa essere recuperata per negare il diritto del contribuente ad un termine ragionevole e ad un equo indennizzo in caso di sua violazione. Si giungerebbe, in tal modo, all'esito paradossale per cui lo Stato, pur non potendo più far valere la propria posizione sovrana nei confronti del cittadino nel corso del processo tributario interno in cui, per i motivi precisati, il rapporto processuale assume una connotazione paritetica, potrebbe viceversa avvalersene dinanzi alla Corte europea dei per escludere l'applicazione al medesimo giudizio dell'art. 6 >><sup>12</sup>.

A ciò, per di più, va aggiunto che la posizione giurisprudenziale de qua è irriguardosa della corretta interpretazione dello stesso diritto internazionale. In particolare, l'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969<sup>13</sup>, pur dando la giusta valenza all'<< interpretazione letterale >>, tuttavia precisa che questa vada correlata con lo scopo della norma (e ciò, evidentemente, per evitare di incorrere nel rischio per cui una rigida interpretazione stridi con la ratio del contesto più ampio, nel cui ambito la norma è inserita) per cui << un trattato deve essere interpretato in buona fede, seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo >>.

Dalla motivazione della sentenza de qua emerge, invece, che i giudici si siano attenuti unicamente al rispetto del dato interpretativo letterale, calpestando lo scopo che di fatto, giustappunto, è alla base della Convenzione e ne costituisce l'essenza: il rispetto << di tutti i diritti dell'Uomo >> e di tutte << le libertà fondamentali >>, a questi riconducibili, e non dei soli diritti e delle sole libertà fondamentale rientranti tassativamente - e riduttivamente - nell'ambito dei diritti civili o del contesto penale.

Inoltre si sta disquisendo di una Convenzione internazionale, con tutte le implicazioni in termini di portata applicativa: così come in un'organizzazione militare un generale non si interessa di dettagli - altrimenti non sarebbe << un generale >> - alla stessa stregua chi genera una Convenzione internazionale pone la propria attenzione su materie e questioni di ampia e generale portata, abdicandone la sistematica collocazione dei dettagli che è rimessa al buon senso di chi, poi, è tenuto ad applicarla; da qui,



probabilmente, la ratio che ha mosso i padri fondatori dell'art. 6.1. a non enucleare, nello specifico, i singoli processi ai quali ricondurre la disposizione ma ad indicarne una classica bipartizione generale - riguardante, giustappunto, il settore civile e quello penale - alla quale è possibile ricondurre ogni singolo contesto processuale.

Ne consegue che la presenza di formulazioni non completamente esaustive e, per questo, poco chiare o, peggio contraddittorie, vincola per di più l'interprete a discostarsi dal dato letterale e gradualmente, all'abbisogna, ad accostarsi ragionevolmente ad un'interpretazione che tenga in giusto conto lo scopo della norma stessa; tale accortezza si rende tanto più necessaria nell'ambito dell'interpretazione di Convenzioni internazionali, laddove, alla luce dell'eterogeneità degli ordinamenti giuridici coinvolti, un'esegesi esclusivamente letterale tende a concretizzare delle abnormità, superabili soltanto attraverso la giusta considerazione dello scopo che è alla base della Convenzione stessa e nelle intenzioni dei padri fondatori.

Di tutto questo, ad esempio, se ne trova una tangibile conferma nella Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, alla luce della quale l'accortezza ermeneutica, cui si è fatto cenno, assume superbamente la valenza di un vincolo giuridico, la cui inosservanza può rendere censurabile qualsiasi pronuncia che dovesse discostarsene.

## **2. Il nucleo della sentenza: la negazione del rapporto paritetico tra contribuente e Fisco**

È stato evidenziato come l'assunto dei giudici di Strasburgo nella sentenza Ferrazzini sia motivato dalla supremazia che il Fisco avrebbe nella relazione che lo lega al contribuente e dalla consequenziale negazione, nel diritto tributario, di un rapporto inteso in senso paritetico che, invece, tipizzerebbe la sola materia civilistica, la quale pacificamente rientra nell'ambito della portata applicativa dell'art. 6.1. della Convenzione.

Si ritiene che la conclusione sia rigidamente ancorata ad una visione superata del rapporto, in genere, tra Stato e cittadino.

Tale rapporto, infatti, sia nell'Ordinamento italiano sia in quello di altri Paesi, in relazione anche al contesto fiscale, non è più, di massima, fondato su una sudditanza del contribuente nei confronti dell'Autorità fiscale, ma tendenzialmente sul dovere di contribuzione del primo, riconducibile a doveri di solidarietà e di cooperazione fiscale<sup>14</sup>.

Per questo motivo la sentenza de qua offre il fianco a ben motivate doglianze che, avversando il criticabile ragionamento cui giungono i giudici, sono tutte, all'unisono, finalizzate a minare la concezione dell'astratto strapotere del Fisco, per cui la materia tributaria sarebbe dirottata nell'alveo del contesto pubblicistico e, per questo, priva di legami con la sfera civilistica.

Ma potrebbe essere vero il contrario: non può sfuggire un ragionamento che farebbe vacillare il presupposto motivazionale della sentenza in commento e che va al di là di una semplice pariteticità tra gli << attori >> del rapporto, propugnando, addirittura, per una posizione di supremazia, sotto una originale visione, a favore della parte che classicamente è stata ritenuta la più debole, *rectius* il contribuente. Secondo tale concezione, infatti, nel momento in cui il soggetto impositore stabilisce ed applica i tributi (nel rispetto, per quanto riguarda l'assetto costituzionale italiano, dell'art. 119, secondo comma, Cost.), poiché il contribuente è tenuto a concorrere alle << spese pubbliche >> in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.), egli ha, per così dire, il diritto di pretendere che quel denaro, che era il suo denaro prima dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, sia utilizzato per scopi a vantaggio della collettività. Alla luce di questa impostazione ne consegue che il rapporto tributario, che palesa un'evidente sinallagmaticità in tale pretesa (intanto il contribuente può pretendere che le pubbliche risorse vengano impiegate per fini pubblici in quanto egli abbia concorso alle pubbliche spese in ragione alla propria propensione fiscale), addirittura si inverte, nel senso che il soggetto attivo non è più l'ente impositore, bensì il contribuente, il quale, tra l'altro, non tollererà distrazioni a scopi privati di alcun genere. Egli può pretendere che quei denari siano utilizzati per il bene di tutti, attraverso un processo di redistribuzione della ricchezza, tipico dei meccanismi di giustizia fiscale dei moderni Stati<sup>15</sup>.

In altre parole, è proprio il contribuente (che si trova in una posizione particolarmente familiare al contesto civilistico) ad essere il creditore del rapporto, e non viceversa.

La conferma di tale impostazione è riscontrabile nello stesso articolo 23 della Costituzione che, prevedendo che le prestazioni personali o patrimoniali possano essere imposte esclusivamente attraverso la legge, pone un'importante garanzia per il contribuente attraverso l'intervento dei rappresentanti degli elettori, in questo contesto soggetti attivi in quanto stabiliscono in che misura i singoli debbano concorrere fiscalmente alle spese. Di contro lo Stato assume la veste di soggetto passivo in quanto su di esso incombe il dovere di adeguarsi, tramite la legge, al volere dei rappresentanti della collettività<sup>16</sup>.

Per di più l'assenza di discrezionalità nella determinazione degli elementi sostanziali dell'imposta in capo al Fisco determina che questo si elevi ad un ruolo, per così dire, << democraticamente depotenziato >>, in ragione del vincolo normativo, nei rapporti con chi è tenuto ad assolvere l'obbligazione tributaria.

Quanto al panorama giurisprudenziale nazionale i giudici di legittimità, in relazione a contesti posti al loro vaglio, in un alcune circostanza hanno dirottato il contenzioso tributario al di fuori della portata dell'art. 6.1. della Convenzione, partendo dal ragionamento per cui la ratio su cui presuntivamente sarebbe incardinato l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 56 - Poteri delle commissioni tributarie<sup>17</sup> - riguarderebbe l'oggetto degli interessi << in gioco >>: il giudice tributario, cioè, a differenza del << collega civile >>, necessiterebbe di maggiori poteri istruttori in relazione alla particolare natura pubblicistica degli interessi posti alla sua attenzione e, per questo, meritevoli di maggiore attenzione. Infatti, a detta dei giudici, << il pagamento dell'esatto tributo è un interesse che riguarda non solo il contribuente, ma è un interesse che riguarda tutta la collettività >><sup>18</sup>.

È stato evidenziato che in questo modo è vero che è stata trasferita in ambito processuale una concezione che ha trovato ampia ed autorevole conferma in dottrina; ma tale dottrina si è interessata esclusivamente dell'ambito sostanziale del rapporto tributario, secondo cui << l'obbligazione tributaria è principalmente

un'obbligazione di riparto >>, e non il contesto processuale<sup>19</sup>.

Il ragionamento dei giudici potrebbe forse essere coerente con la posizione palesata in dottrina a condizione, tuttavia, che quest'ultima avesse riguardato il contesto sostanziale, dunque quello pre-processuale, in cui prevarrebbe un interesse pubblicistico e dunque una supremazia della potestà pubblica sull'amministrato, stante gli interessi pubblicistici sottesi. Ma sorta la controversia, vengono abbandonate le regole pre-processuali che lasciano spazio a quelle del << giusto processo, che vede il contraddittorio tra le parti in situazione di parità, al fine dell'accertamento a quale di esse e in quale misura debba riconoscersi la situazione di vantaggio che il giudice, terzo e imparziale, è chiamato a stabilire >><sup>20</sup>.

Un altro punto di forza che propende decisamente per l'applicabilità al settore tributario della più volte citata previsione ex art. 6.1. della Convenzione, in relazione a significativi punti di contatto con il contesto civilistico, è riscontrabile, sia pur attraverso una particolare chiave di lettura, proprio in ambito processuale in cui si desumono ampie analogie tra l'agire della magistratura ordinaria e quello del giudice tributario il quale, a propria volta, per quanto si avrà modo di motivare oltre, si discosta dall'operare della magistratura amministrativa.

Ed in effetti il giudice amministrativo << è abituato >> a risolvere controversie in cui rileva il potere discrezionale della Pubblica amministrazione; non anche il giudice tributario che, invece, è chiamato a decidere in un ambito in cui non emerge alcuna discrezionalità in capo all'ufficio finanziario competente. Questo deve solo valutare i fatti ed interpretare le norme, non avendo poteri per tenere in debito conto altre esigenze, come la rilevanza sociale dell'attività del contribuente, le sue condizioni personali e familiari, la salvaguardia dei livelli occupazionali, l'eventuale proprietà pubblica di un'impresa o di un bene, l'eventuale stato di indigenza o di bisogno, ed altro ancora. Determinare l'imposta, tenendo conto di questo tipo di interessi, sarebbe una contraddizione logica, prima ancora che una violazione di regole giuridiche, in quanto questi interessi economico-sociali operano su piani del tutto diversi dall'individuazione dei fatti e dall'interpretazione delle norme. Meno idonea alla risoluzione di questo tipo di controversie sarebbe, giustappunto, la magistratura amministrativa, più adatta ad occuparsi di altre situazioni in cui viene in considerazione il potere discrezionale del soggetto pubblico nel contemperare

vari interessi << in gioco >>.

D'altronde, l'esperienza pluriennale in materia di tributi doganali ed analoghi, per i quali non sussisteva la giurisdizione dei giudici tributari, dimostra come possano conciliarsi l'emanazione di atti vincolanti in materia tributaria e la magistratura civile. La magistratura << speciale tributaria >> ha, quindi, una competenza che, per la motivazioni cui si è fatto cenno, se tali giudici non fossero previsti, dovrebbe spettare proprio al giudice civile.

Le menzionate analogie tra il contesto tributario ed il contesto civilistico trovano dunque riscontro proprio in ambito processuale: la normativa nazionale di riferimento sul contenzioso tributario<sup>21</sup>, nell'individuare la disciplina applicabile al processo tributario da parte dei giudici competenti, stabilisce che, anzitutto, devono essere adottate le norme del decreto delegato che regola specificamente detta materia e che sono, << per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile >> (d.lgs. n. 546/1992, art. 1, comma 2) >>.

### **3. Ancora sul rapporto tra contribuente e Fisco a dimostrazione delle criticità palesate sul punto dalla sentenza**

Il depotenziamento del ruolo attivo del Fisco (e dunque la tendenza sempre più ad un ruolo paritetico nei rapporti con il contribuente), legato anche, si è detto, all'assenza di discrezionalità nella quantificazione dei tributi, è ulteriormente accentuato dalla tendenza normativa, invalsa negli ultimi anni, ad una riduzione della centralità dell'interesse fiscale, quindi dell'interesse pubblicistico (in quanto legato alla potestà d'imperio dello Stato), a vantaggio dell'interesse del singolo contribuente; tale ultimo interesse, attraverso una vasta produzione normativa, tende a penetrare nell'interesse del Fisco stesso tramite strumenti giuridici che, sia pur tipici del procedimento amministrativo, sono stati recepiti nell'Ordinamento tributario attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente<sup>22</sup>, allo scopo di focalizzare una sorta di regolare collaborazione tra le parti. Tale collaborazione, che, di per sé, è alla base di un rapporto paritetico, concretizzandosi in una costruttiva e costante dialettica, tende non più al raggiungimento di

obiettivi contrapposti ma, al contrario, al perseguimento di un unico scopo, comune ad entrambi: quello di una ideale giustizia fiscale.

La commistione, per così dire, di tali interessi, determina un interesse composito supportato, dunque, anche dall'interesse del contribuente alla realizzazione di comuni principi, quali la coamministrazione, la cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, la semplificazione, l'efficienza, la sufficiente motivazione, il contraddittorio amministrativo ecc.<sup>23</sup> .

Tali principi costituiscono, di fatto, i presupposti di significative garanzie che corroborano la posizione dottrinale e giurisprudenziale, tutto sommato ormai abbastanza univoca, incardinata su principi importanti, forti, consolidatisi nel tempo, secondo cui il contenzioso tributario è considerato uno strumento indirizzato a tutelare un diritto soggettivo pieno del contribuente, sia che venga inteso come diritto assoluto alla tutela della propria integrità patrimoniale, sia come diritto alla legittima imposizione attraverso la demolizione e la riforma dell'atto illegittimo<sup>24</sup> . In altre parole, il coacervo delle garanzie che le vigenti norme tributarie conferiscono al contribuente, fan sì che questo risulti titolare, nella sostanza, di un vero diritto soggettivo significativamente in grado di essere ricompreso tra i diritti civili di cui all'art. 6 della Convenzione<sup>25</sup>(<sup>26</sup>).

Invero, è da ritenere ormai superata la posizione dottrinale e giurisprudenziale (sulla quale, a quanto sembra, pare abbiano incardinato la propria motivazione i giudici di Strasburgo) che pone il contribuente in un contesto di un'ampia sottomissione, *rectius*, di soggezione nei riguardi del Fisco, di talché la sua tutela giurisdizionale riguarderebbe - e sarebbe limitata ad - un interesse legittimo, degradato a ciò innanzi allo strapotere dell'Autorità fiscale. Tutto ciò stride con la moderna concezione dello Stato, considerato al servizio della collettività stessa, così tanto al suo servizio che diventa esso stesso, si è visto, il soggetto passivo di un astratto rapporto che lo lega al privato cittadino, sempre che quest'ultimo, però, abbia adempiuto, << da bravo cittadino >> ai propri doveri di contribuzione<sup>27</sup> .

L'assunto non preclude completamente, a priori, il taglio autoritario cui l'Amministrazione si pone nei confronti del contribuente (né esclude il carattere provvedimentoale di alcuni suoi atti), limitandone tuttavia la portata alla fase patologica del rapporto, in concomitanza con la constatazione di violazioni della normativa tributaria e con la consequenziale attività di accertamento. Con ciò si vuole asserire che la fase di costituzione del rapporto tributario, almeno fin a quando non emergono elementi patologici che legittimino - quindi provochino - un intervento autoritario del Fisco, si caratterizza per l'equilibrio degli attori del rapporto, in cui nessuno (almeno astrattamente) è più forte dell'altro ed in cui si assiste, attraverso l'apertura partecipativa del contribuente al procedimento amministrativo, ad un dialogo collaborativo incardinato su posizioni paritetiche. Qui l'interesse del contribuente è un interesse privato che non può e non deve essere intaccato dalla potestà d'imperio dello Stato. Lo scenario che si delinea è agli antipodi rispetto al procedimento tendenzialmente inquisitorio che tipizzerebbe, di contro, un rapporto di subordinazione del privato nei riguardi dell'Autorità pubblica.

E' tuttavia intuitiva e doverosa la previsione normativa di un intervento autoritario del Fisco all'abbisogna, *rectius* in contesti in << odore di violazione alla normativa tributaria >>, per scongiurare il rischio che un eccesso di garanzia a favore del contribuente si traduca, nella sostanza, nella sottrazione di idonei mezzi che consentano all'Amministrazione finanziaria di intervenire in ambiti patologici. Ma fino a quando questo non si realizza, la tendenza normativa è stata per un depotenziamento della potestà pubblica, nei limiti innanzi precisati.

Difatti << nei principali tributi l'esercizio del potere di imposizione è divenuto, da indefettibile e necessario, a meramente eventuale >>; inoltre, << in relazione a ciò, si è prodotta una maggiore responsabilizzazione del contribuente >> che si concretizza con l'obbligo di autoliquidazione e di versamento spontaneo del tributo<sup>28</sup>.

È da ritenere, in definitiva, che la titolarità di un vero diritto soggettivo in capo al contribuente vada altresì correlata, per le ragioni menzionate, all'arretramento dell'intervento autoritario del Fisco alla sola fase patologica.

Al di fuori di essa, in genere nella fase del controllo, il rapporto è costantemente sorretto da importanti garanzie a favore del contribuente che servono a ripristinare, momento per momento, il giusto equilibrio tra le parti laddove l'Amministrazione dovesse esternare irrituali comportamenti tendenti all'esercizio di una supremazia che non può trovare legittimo ingresso in questa fase.

1 In seguito, per brevità, anche Corte.

2 In seguito, per brevità, anche CEDU o Convenzione.

3 Corte europea dei Diritti dell'Uomo, 12 luglio 2001, sentenza Ferrazzini, documento reperito all'indirizzo <http://www.echr.coe.int>.

In dottrina, per un generale approfondimento della tematica, Ferrario, La Convenzione europea dei "Diritti dell'uomo" ed il diritto tributario, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 227 ss.; Lisotta, Nessun potere per il giudice europeo sul contenzioso tributario italiano, in *Guida al diritto*, n.34/2001, 99; Greggi, Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini), in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 529 ss.; Bellini, nota a sentenza Ferrazzini, in *il fisco*, 2002, 2670; De Mita, Divisi dall'Europa sui diritti tributari, in *Il Sole 24-ore*, 28 aprile 2002, 11 e, dello stesso Autore, La durata ragionevole del processo tributario tra norme interne e convenzionali, in *Corr. trib.*, 2002, 1443 ss., in cui è affrontato il problema della compatibilità tra le norme di diritto interno ed i principi della Convenzione.

4 In argomento, Rossi, Processi tributari eccessivamente lunghi: nessun indennizzo al contribuente, in



banca dati il fiscovideo, ritiene che << Resta pur sempre il sospetto che la posizione di chiusura adottata dalla Corte di Strasburgo involga anche considerazioni metagiuridiche attinenti all'esigenza della Corte medesima di non venir investita di ogni possibile questione enucleabile nell'ambito dell'azione amministrativa pubblica, con conseguente intasamento dei propri ruoli e rischi di durata eccessiva anche dei propri giudizi >>. L'osservazione fa pensare in quanto il - possibile - timore dei giudici europei che li induca a riflessioni del genere, per cui l'inconscia preoccupazione di vedersi coinvolti - anche - in cause inerenti aspetti del pubblico agire, li porterebbe a negare - solo per questo - l'adozione dell'art. 6.1. e, di fatto, a ripudiare giustizia, snaturerebbe l'essenza degli stessi postulati convenzionali nati a garanzia dei diritti dell'Uomo.

5 Con queste parole, Grassi, La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio, in il fisco, 2006, 3977 ss., in cui l'Autore aggiunge che << ne è prova, per quanto concerne il nostro Paese, nei tempi più recenti, la novellazione del ricordato art. 111 della Costituzione e la stessa legge n. 212 del 2000 >>.

6 Sul punto, Lorenzo, Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo ed art. 111 Cost., in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, 154 ss. L'Autore osserva che << lo studio dei diritti dell'Uomo in ambito fiscale può (...) dirsi il frutto di una lettura (...) - in negativo - del dato convenzionale, che viene quindi fondato non sulle dichiarazioni di principio, ma direttamente sull'analisi dell'ampiezza e dell'ammissibilità delle restrizioni (...) legittimate da quella ragion di Stato, ovvero da quella esigenza di salvaguardia del così detto interesse generale, che nel nostro settore assume la ben nota fisionomia dell'interesse fiscale (...) oggetto di progressivo, ancorché prudente, ridimensionamento da parte della Corte europea >>.

Per una critica significativa alla posizione della giurisprudenza di Strasburgo in trattazione, Baker, Taxation and the European Convention on human rights, in Eur. Taxation, 2001, 308 e, dello stesso

Autore, Taxation and the European Convention on human rights in the domestic law of the Council of Europe countries - United Kingdom, *ivi*, 2001, 592, secondo cui negli ordinamenti di common law le obbligazioni tributarie rientrano certamente tra i diritti e doveri di carattere civile ex art. 6.1., della CEDU, per cui alle controversie tributarie britanniche è certamente applicabile il sistema delle garanzie del giusto processo.

7 Il danno morale include sia le sofferenze psichiche, sia le eventuali difficoltà economiche alle quali il ricorrente viene sottoposto a causa dell'ansia e del turbamento conseguenti la violazione della Convenzione internazionale. Un esempio può essere rappresentato dalle sofferenze del fallito che solo dopo molti anni vede chiusa la propria vertenza giudiziaria e con le conseguenze che un'ultronea durata della procedura può determinare in termini di immagine (basti pensare alle sofferenze psicologiche che il fallito subiva durante la procedura a seguito dell'iscrizione del suo nome nel registro dei falliti e dalla cosiddetta nota di infamia, prima che il testo del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 fosse riformato). Allorquando il ricorrente sia in grado di dimostrare con sufficiente certezza le angherie morali e psichiche sofferte a causa dell'infrazione, potrà richiedere un risarcimento che la Corte, alla luce della sua stessa giurisprudenza, accorda tenendo conto del principio della ragionevolezza, al quale si ispira. Invero il pregiudizio patrimoniale riguarda l'insieme delle perdite patrimoniali subite, con particolare riferimento al nesso di causalità tra la violazione e tali lamentate conseguenze di natura economica. Inoltre la giurisprudenza della Corte ha incluso, nell'ambito del danno materiale, anche << (...) il cosiddetto danno emergente, ovvero i costi e le spese, distinto dal lucro cessante, ovvero le perdite da provare, determinato dalla violazione, da parte dello Stato, della Convenzione >> (in questi termini, Defilippi, Anselmo, *I ricorsi alla nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 2000, 46).

8 In questi termini, Dorigo, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Rass. trib.*, 2003, 42.

9 In argomento, ancora, Dorigo, Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo, cit.

10 È stato notato che dubbi sulla natura giurisdizionale dei giudici tributari potevano semmai intuirsi nella vigenza del d.p.r. n. 636/1972 sul contenzioso tributario, che prevedeva la partecipazione degli enti locali e della stessa Amministrazione finanziaria alla nomina dei membri delle commissioni tributarie (di primo e di secondo grado), con il conseguente - e legittimo - sospetto che questi ultimi potessero non essere del tutto imparziali nelle decisioni (in argomento, Micheli, Corso di diritto tributario, Torino, 1984, 249).

11 Parte della dottrina ha rimproverato alla Corte di aver applicato in modo piuttosto superficiale il cosiddetto criterio dell'interpretazione evolutiva in quanto, proprio la giurisdizionalizzazione pressoché completa del processo tributario nell'ambito dell'Ordinamento giuridico italiano - e non solo - attuata con il d.lgs. n. 546/1992 (che prevede, a garanzia di una fattiva pariteticità delle parti processuali, un generalizzato dinamico rinvio al complesso delle disposizioni del codice di procedura civile, anziché al solo libro primo, come da previsione pre-riforma), avrebbe dovuto spingere i giudici di Strasburgo a ritenere applicabile anche ad esso il principio del termine ragionevole de qua (in questo senso, Dorigo, Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo, cit.).

12 Dorigo, Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo, cit.

13 La Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969 è stata ratificata dall'Italia attraverso l. n. 112/1974, entrando in vigore il 27 gennaio del 1980.

14 L'evoluzione verso un sistema di equità fiscale inteso << modernamente >>, è avvenuta attraverso importanti tappe. In argomento, tra i tanti contributi forniti a favore di questo << processo evolutivo >>, Smith, Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni, Milano, 1973, in cui l'Autore scrive che << I sudditi di ogni Stato devono contribuire a mantenere il governo, in proporzione quanto più stretta possibile alle loro rispettive capacità, cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato. La spesa del Governo per gli individui di una grande nazione, è come la spesa di amministrazione per i comproprietari di una grande proprietà i quali sono tutti obbligati a contribuire in proporzione ai loro rispettivi interessi nella proprietà. Nell'osservare o nel trascurare questa massima consiste la cosiddetta uguaglianza o disuguaglianza delle imposte. Si deve osservare una volta per tutte che ogni imposta che ricada in definitiva su una solo delle tre fattispecie di reddito (rendita, profitto, salario) è necessariamente ineguale, in quanto non colpisce le altre due >>.

15 In genere, per un approfondimento del cosiddetto << rapporto inverso a quello di imposta >> si veda Crismani, La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività, Milano, 2000, 61 ss. In particolare l'Autore, rifacendosi alla teoria del rapporto inverso a quello giuridico d'imposta che vede in Buscema un importante sostenitore, rileva che << l'imposizione tributaria non può funzionare a senso unico, dove lo Stato è soggetto attivo ed i cittadini sono soggetti passivi. In un moderno Stato di diritto, qual è il nostro, ciò sarebbe inconcepibile. Infatti, per controbilanciare questa posizione giuridica di vantaggio che trova espressione nel potere tributario, lo Stato ha il dovere di tutelare coloro che sono i suoi finanziatori, assicurando un'integrale destinazione dei mezzi pubblici a fini pubblici e una loro corretta gestione >> (Crismani, Op. cit., 57).

16 In argomento, tuttavia, si veda Forte, *Scienza delle Finanze*, Milano, 2002, 218 - 219, il quale precisa che la questione dei limiti del potere tributario è sempre esistita e che per un certo periodo è stato ritenuto che fosse sufficiente, allo scopo del raggiungimento dell'equità fiscale, la vigenza del principio in virtù del quale l'imposta è stabilita dalla legge << e che questa sia votata dalle assemblee rappresentative. In regime di suffragio universale >>. L'Autore aggiunge che per evitare prevaricazioni della maggioranza sulla minoranza, sono necessari limiti costituzionali alle leggi tributarie, in quanto queste potrebbero essere deliberate a maggioranza. Conclude sostenendo che se da una parte il principio per cui il tributo è stabilito con una legge non serve per porre un limite alle imposte, d'altra parte esso ha lo scopo di proteggere il cittadino dall'arbitrio del potere fiscale in quanto la legge << è uguale per tutti. Non può variare da caso a caso >>. Il Fisco, così, non dipende dalla discrezionalità di chi è tenuto ad applicarlo (venendosi dunque ad affievolire l'asserita smisurata potestà d'imperio che vedrebbe l'Autorità fiscale esercitare un potere iniquo sul destinatario, con la realizzazione di un rapporto tutto a suo favore e a scapito del contribuente).

Il pagamento dell'imposta (in relazione al tempo, alle modalità ed al quantum), infatti, deve esulare da tale discrezionalità e deve essere chiaro e semplice. Sul punto, Smith, in *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, cit., fa notare che quando ciò non avvenga, la persona soggetta all'imposta, soggiace all'arbitrio dell'esattore il quale << può aggravare l'imposta su un contribuente cui vuole nuocere o può estorcergli, con il timore di questo aggravamento, qualche regalia o vantaggio per se stesso >>. Tutto questo determina situazioni degenerative in quanto << L'incertezza del sistema fiscale incoraggia l'insolvenza e favorisce la corruzione di una categoria di persone per natura impopolari anche quando non sono né insolenti né corrotte >>. Conclude assai emblematicamente con la precisazione che << La certezza di ciò che ciascuno deve pagare è, nella tassazione, una questione così importante che (...) un alto grado di ineguaglianza non è male tanto grave quanto un piccolissimo grado di incertezza >>.

17 Si riporta il contenuto dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992:

<< 1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, 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.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono 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. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

[3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.] (\*)

4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente >>.

(\*)Comma abrogato dall'art. 3-bis, comma 5, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, in vigore dal 3 dicembre 2005.

18 Cass., Sez. trib., 15 ottobre 2004, n. 1792, in il fisco, 2005, 1055 ss.

In sede di prima applicazione della legge Pinto, la Corte di Cassazione, in alcune circostanze, ha escluso l'applicabilità dell'art. 6.1. della Convenzione al processo tributario sul mero presupposto che esiste un << collegamento genetico e funzionale tra la legge nazionale e la CEDU e che tale nesso si ripercuote anche sull'individuazione dell'ambito di applicazione della norma domestica; ergo, devesi escludere che la legge Pinto si applichi ai processi tributari e ciò sull'assunto che la Corte di Strasburgo, nel ricostruire l'ambito di applicazione dell'art. 6 della CEDU, ha in più di un'occasione negato che le garanzie convenzionali siano estensibili alle liti tra i contribuenti ed il Fisco >> (Cass., Sez. I, 27 agosto 2004, n. 17139, in Riv. dir. trib., 2004, II, 759, con nota di Miceli, Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!; Cass., Sez. trib., 17 giugno 2004, n. 11350, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, 151, con nota di Del Federico, Giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo ed art. 111 della Costituzione).

19 In questo senso, Grassi, La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio, cit., il quale riporta, in argomento, Falsitta, I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie, in il fisco, 2003, 795, ss., secondo cui << L'imposta è, per l'Erario, un credito fornito di una speciale natura, che lo rende differente da tanti altri. La differenza specifica è questa: il credito fiscale è un credito di ripartizione (...); in ogni legge che istituisce un'imposta noi troviamo sempre accanto alla individuazione del soggetto passivo, su cui l'imposta graverà, l'indicazione degli indici di riparto: cioè dei fatti o situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente capo a ciascun soggetto e alla quale corrisponde il debito individuale di costui >>. Sul punto si confronti Fedele, I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1992, 464, ss.; Berliri, La giusta imposta, Roma, 1945, 345, ss.

20 Grassi, La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio, cit.

21 D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

22 Legge 27 luglio 2000, n. 212.

23 In questo senso, Gallo, Verso un “giusto processo tributario”, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss. L’Autore dà una puntuale conferma della presenza concreta di tali principi nell’Ordinamento tributario nazionale, finalizzati alla ricostruzione dell’interesse composto, attraverso la seguente esemplificazione: << - la dichiarazione dei redditi è ormai liberamente rettificabile ed integrabile, in aumento e in diminuzione, con l’applicazione di sanzioni ridotte in caso di ravvedimento operoso (art. 2, commi 8 e 8-bis, d.p.r. n. 322/1998); - sempre la dichiarazione si considera ormai validamente presentata, anche se non sottoscritta, purché il contribuente, invitato a sanarla, si rechi presso l’ufficio per apporre la sua firma in calce al modello presentato (art. 1 dello stesso d.p.r. n. 322/1998); - l’uso dello strumento telematico comporta ormai un controllo in termini reali da parte dello stesso contribuente degli errori materiali rilevati e segnalati dal programma, con la conseguente forte riduzione dell’attività autoritativa di liquidazione da parte degli uffici; - sono previsti l’obbligo a carico dell’ufficio di valutare le deduzioni, presentate dal contribuente dopo il processo verbale di constatazione, in ordine a quanto in esso contenuto e la conseguente subordinazione della legittimità dell’atto autoritativo di accertamento alla previa considerazione di tali deduzioni (art. 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente); - è previsto l’obbligo a carico dell’ufficio di motivare a pena di nullità le ragioni per cui si disattendono le deduzioni del contribuente in ordine all’atto di contestazione delle sanzioni (art. 16, d.lgs. n. 472/1997); - l’accertamento può essere il risultato di un vero e proprio accordo e, secondo alcuni, addirittura di un contratto, a causa transattiva, intervenuto tra contribuente e ente impositore; - La Corte di cassazione, prendendo atto della svalutazione del potere autoritativo, tende, a torto o a ragione, a svalutare anche la funzione della motivazione nell’atto di accertamento riducendo in via interpretativa le ipotesi di carenza motivazionale sanzionate con la nullità, qualificando l’atto stesso come mera provocatio ad opponendum e riducendo di conseguenza lo iato tra la fase amministrativa di accertamento e quella processuale; - il



contraddittorio si espande sempre più nella fase istruttoria, propedeutica all'emissione dell'atto di accertamento, attraverso la moltiplicazione delle occasioni di incontro tra il contribuente e l'ufficio realizzate legislativamente in questi ultimi anni (si pensi alle numerose ipotesi di previa richiesta di informazioni e segnalazioni al contribuente quale fase necessaria e propedeutica all'attività di accertamento e, in particolare, alla regola, stabilita in via generale dall'art. 6, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo la quale l'Agenzia delle entrate deve richiedere, a pena di nullità, chiarimenti al contribuente prima di procedere all'iscrizione a ruolo per la liquidazione dei tributi risultanti dalla liquidazione); -lo strumento dell'interpello è adottato ormai in un modo generalizzato per conoscere per tempo il parere dell'Amministrazione finanziaria in funzione solo preventiva e non repressiva (art. 11 dello Statuto medesimo) >>.

24 In argomento, Tar Lombardia, 29 gennaio 2002, n. 337, in banca dati il fiscovideo, secondo cui << gli atti strumentali dell'accertamento dei tributi non sono impugnabili in via autonoma, ma solo congiuntamente agli atti - avviso di accertamento, ruolo, cartella di pagamento - compresi tra quelli tassativamente indicati come suscettibili di impugnazione(...) >>. Dalla posizione giurisprudenziale emerge la tendenza a consolidare, in capo al contribuente, una situazione di sostanziale diritto soggettivo e non di mero interesse legittimo. Il giudice amministrativo, infatti, essendo stato investito da una doglianza che verteva su di un presunto accesso illegittimo, ha rilevato che il contribuente, nella circostanza, agisce per veder tutelato un diritto costituzionalmente garantito la cui lesione è semmai deducibile in via concorrente dinnanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

25 In argomento, Marcheselli, Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?., in Dir. prat. trib., 2001, I, 799 ss.

26 La conferma che si cerchi ancor più, rispetto a quanto di fatto il vigente quadro normativo palesi, di

consolidare un sostanziale equo rapporto tra contribuente e Fisco, è evidenziata da un interrotto fervore della dottrina, dimostratasi, come in altre circostanze, molto sensibile a tematiche di giustizia fiscale e che trova nella pariteticità del rapporto in argomento uno dei suoi principali << cavalli di battaglia >>. In argomento, Villani, "Per un "Giusto" Processo Tributario", documento reperito all'indirizzo <http://www.studiotributauivillani.it>, in cui l'Autore evidenzia le attuali carenze del processo tributario e propone una riforma legislativa in linea con una completa attuazione del nuovo art. 111 Cost. per una vera parità processuale delle parti. L'Autore sostiene che << l'esigenza del giusto processo e dell'effettivo esercizio del diritto di difesa (art. 24 Cost.) deve conciliarsi con l'esigenza dello Stato di riscuotere le imposte (art. 53 Cost.) >> e che per trovare questo delicato equilibrio si rende necessario il rispetto di alcuni principi fondamentali: - necessità di avere un'unica giurisdizione tributaria gestita ed organizzata dal Ministero della giustizia, in una posizione di assoluta terzietà (formale e sostanziale) tra il Ministero delle finanze ed il cittadino, competente per tutta la materia fiscale; - rispetto del principio del giusto processo (art. 111 Cost.), con giudici specializzati, a tempo pieno, indipendenti e ben retribuiti in quanto una decorosa retribuzione permette maggiore esigenza nel reclutamento, nelle incompatibilità con l'attività di consulenza e nell'impegno nell'esaminare la causa; - costante possibilità per il cittadino-contribuente di impugnare qualsiasi atto, regolarmente firmato, dell'Amministrazione finanziaria, degli Enti locali e dei Concessionari della riscossione, in ossequio all'art. 113 Cost., senza alcuna esclusione o limitazione che possa pregiudicare l'esercizio del diritto di difesa, anche in materia di autotutela e di risarcimento dei danni, - riconoscimento di una perfetta parità processuale tra le parti pubbliche e private, nel senso che devono avere gli stessi diritti e gli stessi obblighi, assenza di ogni limite all'esercizio del diritto di difesa; per esempio, ammettendo la testimonianza o il giuramento e limitando al massimo le ipotesi di inutilizzabilità di fatti o di atti; - limitazione delle presunzioni legali con inversione dell'onere della prova a carico del cittadino/contribuente.

27 Similmente e per un approfondimento, Gallo, Verso un "giusto processo tributario", cit., in cui l'Autore, tra l'altro, precisa che lo stesso Allorio, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, 14 ss., quale emblematico sostenitore della teoria dell'interesse legittimo del contribuente in relazione al processo tributario, nelle sue riflessioni era giunto << a negare che l'interesse legittimo si concretizzasse in una posizione giuridica soggettiva o in un criterio di riparto della giurisdizione o in una situazione correlabile esclusivamente ai pubblici poteri >>. In argomento si veda Proto Pisani, Appunti sui rapporti tra diritto

sostanziale e processo, in "Appunti sulla Giustizia Civile", Bari, 1982, 60; Franzoni, Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria, Milano, 2001, 106-182; Fazzalari, Istituzioni di diritto processuale, Padova, 1992, 282; Tremonti, Imposizione e definitività, Milano, 1977, 349 ss.

28 Con queste parole, Gallo, Verso un "giusto processo tributario", cit.

<https://www.diritto.it/giusto-processo-tributario-e-convenzione-europea-dei-diritti-dell-uomo-l-evoluzione-della-giurisprudenza-della-corte-europea/>