

I modelli processuali nella giurisprudenza costituzionale: il processo tributario

di Marco Bignami

1. Il rito tributario: un processo in cerca di parametri. 2. Alla ricerca del parametro: spunti generali sul modello “costituzionale forte” e sui parametri internazionali. 3. Segue: spunti generali sul modello “costituzionale debole”. 4. L’integrazione dei modelli nel processo tributario: un cammino tortuoso. 5. In particolare: l’integrazione con il parametro CEDU. 6. Processo tributario e modello “costituzionale forte”. 7. Processo tributario e modello “costituzionale debole”: la funzione del processo. 8. Segue: la coerenza intrinseca. 9. Segue: il rapporto con gli istituti generali di diritto processuale. 10. Conclusioni.

1. Il rito tributario: un processo in cerca di parametri

Innanzitutto, la delimitazione del tema della presente indagine. Essa non è dedicata, o perlomeno non lo è in via prioritaria, all’approfondimento delle tematiche che il processo tributario pone sotto la visuale del diritto costituzionale. Naturalmente, esse punteggeranno continuamente il filo del discorso, che altrimenti perderebbe l’oggetto concreto su cui esercitarsi, ma varranno piuttosto come segni sintomatici dei processi logico-giuridici cui pare ricorrere la Corte costituzionale, quando è, in linea generale, chiamata ad occuparsi della materia processuale.

L’obiettivo consiste, vale a dire, nell’interrogarsi sulla sussistenza di peculiari modi di procedere del giudice costituzionale, che per un lato ne connotino il giudizio, quando esso cade sulla legislazione processuale (tributaria), e per altro verso si manifestino, almeno potenzialmente, come suscettibili di impiego ogni volta che si faccia questione di “processo”, ovvero quale che sia il ramo ordinamentale coinvolto dal caso di specie.

In tale prospettiva, il punto di partenza non può che essere costituito dal dubbio per cui la visuale offerta dal processo tributario sia in ultima analisi la meno nitida per poter trarre conclusioni dotate di un respiro più largo: minore, ad una prima approssimazione, parrebbe infatti sia l’oggetto di tale contenzioso, sia l’attenzione

che la giustizia costituzionale gli ha dedicato per lungo tempo. Tuttavia, proprio le ragioni di un simile “stato di minorità”, colte in una prospettiva diacronica, possono forse offrire qualche spunto iniziale.

Per tributario si intende il processo, affidato alla giurisdizione speciale delle Commissioni tributarie, avente ad oggetto tutte le controversie relative ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, incluse le sanzioni amministrative irrogate in relazione ad essi dagli uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio.

L’accentramento in capo alle Commissioni delle controversie tributarie è fenomeno normativo piuttosto recente, culminato nell’attuale testo dell’art. 2, comma 1, del d.lgl. n. 546 del 1992, che ha invertito il criterio, precedentemente accolto, consistente nella tassativa indicazione dei tributi soggetti alla giurisdizione speciale, salva la residuale competenza del giudice ordinario. Posto che a lungo quest’ultimo ha dunque conosciuto di parte della materia tributaria, sarà necessario allargare lo sguardo ai profili di costituzionalità affrontati dalla Corte per iniziativa dell’AGO, pur generando essi un apporto indiretto alla più specifica tematica del processo innanzi al giudice speciale.

In ogni caso, sussiste nella legislazione un costante *trend* di allargamento della competenza delle Commissioni, a scapito della giurisdizione ordinaria, a seguito del quale l’oggetto del giudizio tributario ben presto si configurò come più largo del successivo, ed eventuale, processo innanzi al giudice ordinario, e ciò su di un punto cruciale del contenzioso, in quanto vertente sugli accertamenti di fatto relativi alla materia imponibile (1).

Nonostante ciò, il processo tributario appariva fin dalle sue risalenti origini carente di un’uniforme disciplina normativa che gli potesse conferire razionalità; in particolare, la dottrina più autorevole non mancava di sottolineare che lo stesso R.d. n. 1516 del 1933, ovvero il solo testo di legge dal quale si poteva trarre una cornice di riferimento ove collocare tale contenzioso, si profilava del tutto privo dell’analiticità e dell’esaustività propria del diritto processuale civile, ed in ogni caso risultava già in

sé ampiamente lacunoso: esso, in ragione dei poteri di indagine della Commissione e dello stesso potere di aumentare *ex officio* la base imponibile accertata (art. 280 T.U. n. 1175 del 1931) poteva agevolmente venire percepito quale fase conclusiva del procedimento amministrativo volto all'accertamento dell'obbligo tributario, piuttosto che come fase di controllo giurisdizionale sugli esiti di quel procedimento (2).

Una volta sopraggiunta la Carta repubblicana, vi sarebbero stati tutti i presupposti perché la Corte costituzionale optasse per la natura amministrativa delle Commissioni, consegnando integralmente il dominio giurisdizionale del contenzioso al giudice ordinario, previa declaratoria di incostituzionalità del limite, ad esso legislativamente opposto, in ordine alla conoscibilità delle questioni di estimo.

Se ciò fosse accaduto, è ragionevole credere che la tematica stessa del processo tributario, come settore dell'ordinamento processuale dotato di proprie peculiarità, sarebbe stata largamente ridimensionata. Una volta che la cognizione delle controversie di tale natura, per quanto legate agli schemi impugnatori della contestazione giudiziale dell'atto impositivo, fossero state affidate alla spinta unificatrice di un unico plesso giurisdizionale, avvezzo all'impiego delle categorie processual-civilistiche, sarebbe stata verosimile l'elaborazione di comuni forme di tutela, implicanti una funzione di accertamento del diritto coinvolto nella pretesa tributaria.

È ben noto, invece, che la Corte ritenne diversamente, risolvendosi ben presto ad affermare la natura giurisdizionale delle Commissioni, in attesa di revisione ai sensi della VI disposizione transitoria della Costituzione (3).

Una volta proclamato il carattere giurisdizionale delle Commissioni, ci si sarebbe dovuto quindi legittimamente attendere una non lieve pressione della Corte, al fine di emendare le gravi lacune costituzionali da cui quell'ibrido di procedimento, mezzo amministrativo e mezzo contenzioso, era afflitto per ovvie ragioni storiche.

Invece, le pronunce del giudice delle leggi, come si vedrà meglio in seguito, non furono né numerose, né particolarmente pungenti, se si eccettua la storica dichiarazione di incostituzionalità del meccanismo di *solve et repete*, che peraltro fu

pronunciata a seguito di un giudizio di opposizione ad ingiunzione tributaria promosso innanzi al Pretore civile.

Un primo elemento, allora, merita fin d'ora di essere posto in luce: la difettosa articolazione normativa del processo tributario, persino per il profilo prioritario della tutela dei diritti processuali della parte, non è stata di sprone, come ben avrebbe potuto immaginarsi, ad una più efficace e decisa azione correttiva del giudice costituzionale. Si vedrà a breve, anzi, che interventi di tale natura si intensificano solo a seguito dell'organica riforma legislativa approntata dal d.lgl. n. 546 del 1992, che a tutt'oggi governa la materia (4).

Perciò, se è vero che la storia del rito “può essere vista come un lento, graduale avvicinamento del c.d. contenzioso tributario al modello del giusto processo, o del processo *tout court*” (5), pare anche vero che siffatto percorso storico, contrariamente a quanto sarebbe stato lecito attendersi proprio alla luce delle deficienze costituzionali delle Commissioni, fu scandito nelle proprie tappe decisive ben più dal legislatore, che dal giudice costituzionale.

La Corte, piuttosto che della conformità a Costituzione del processo tributario, di cui peraltro non ha mai mancato di sottolineare le “molte deficienze” (sentenza n. 154 del 1984), si è resa a lungo garante della sopravvivenza di esso innanzi ad un giudice speciale, con le tecniche che via via si rendevano necessarie, dapprima superando l'opinione circa il divieto costituzionale di mantenerlo in vita, e poi consegnando al legislatore le chiavi di un permanente potere di revisione delle Commissioni nel tempo (6). La revisione delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione non si è consumata di colpo, riservando poi all'interprete, ed in particolare al giudice costituzionale, il compito di lavorare sul materiale offerto, per correggerlo in senso costituzionalmente orientato; anche qui, invece, si è avvertita la necessità di un legislatore costantemente vigile, per modellare progressivamente il contenzioso tributario verso forme compatibili con l'archetipo di giusto processo.

Solo in epoca assai recente, la Corte ha iniziato a contrastare un indirizzo di politica legislativa, inteso ad allargare i confini della giurisdizione speciale oltre il limite della

materia dei tributi in senso stretto, giacchè ciò sarebbe equivalso, secondo il giudice costituzionale, a snaturare le caratteristiche della giurisdizione tributaria, istituendo in tal modo un nuovo, e non consentito, giudice speciale (7). Anche in tali casi, peraltro, si è trattato di interventi dedicati a preservare i confini esterni della giurisdizione tributaria, piuttosto che a modellarne il processo.

La tutela costituzionale offerta dalla Corte, insomma, cresce man mano che si irrobustiscono le garanzie primarie forgiate dal legislatore, e non viceversa: si intuisce, con un grado di chiarezza che è forse direttamente proporzionale alla fragilità iniziale del rito tributario, una compenetrazione dei livelli di soddisfacimento degli standard di “giusto processo”, su cui pare opportuno riflettere più metodicamente. Il processo tributario è ancora in cerca dei parametri di legalità a cui ancorarsi: si tratta ora di capire su quali molteplici livelli tale ricerca possa avere successo.

2. Alla ricerca del parametro: spunti generali sul modello “costituzionale forte” e sui parametri internazionali

La declinazione al plurale del tema del presente incontro, “i modelli processuali” nella giustizia costituzionale, parrebbe recare in sé un elemento di ambiguità, su cui è bene soffermarsi prima di ogni ulteriore considerazione.

Si potrebbe infatti a buon titolo dubitare che spetti al giudice costituzionale l’elaborazione di una pluralità di modelli di processo, ciascuno caratterizzato da elementi peculiari, finalistici e contenutistici; piuttosto, tale sembrerebbe a prima vista il compito proprio del legislatore, il quale si inframmette negli spazi aperti alla propria discrezionalità, per originare da una comune base di principi e regole costituzionali assetti processuali non necessariamente uniformi, ed anzi, come l’esperienza insegna, anche sensibilmente divergenti.

Per contro, il modello processuale delineabile per effetto del controllo di costituzionalità dovrebbe assumere una sola forma comune e necessaria: si

tratterebbe, in altre parole, dell'effetto della convergenza di un complesso di disposizioni costituzionali, da cui trarre un modello processuale di base, che sia al medesimo tempo vincolante per il legislatore e aperto, per i larghi aspetti non ipotecati dalla Costituzione, ai variegati e profondi sviluppi che quest'ultimo gli voglia imprimere, per conformarlo, settore per settore dell'ordinamento, alle esigenze della realtà sociale e alle finalità delle proprie scelte politiche.

Insomma, si troverebbero a combinarsi, e a delimitare il margine di intervento della Corte, un gruppo di garanzie processuali dotate di dignità costituzionale, insieme con la più ampia discrezionalità che la Costituzione riserva alle scelte del legislatore nella conformazione degli istituti del processo, costantemente enfatizzata dalla stessa giurisprudenza costituzionale (da ultimo, e tra le numerosissime, ordinanza n. 134 del 2009; sentenza n. 221 del 2008).

È noto che l'introduzione nelle Carte costituzionali di disposizioni attinenti alle garanzie processuali costituisce, sul continente europeo, un fenomeno relativamente recente (8), cui la Costituzione repubblicana assegna anzitutto rilievo nella prospettiva soggettiva dell'esercizio di un diritto a che trovino tutela, innanzi ad un giudice competente, indipendente ed imparziale, le situazioni giuridiche attive attribuite, anzitutto dall'ordinamento costituzionale, agli individui. All'originario complesso di norme costituzionali predisposte in tal senso (artt. 24, 25, 101-104, 107-108, 111, 113 Cost.) si affianca, da ultimo, il nuovo testo dell'art. 111 Cost., ove trova definitiva consacrazione il profilo obiettivo del giusto processo, attraverso cui si attua la giurisdizione (9). Tale elemento sopravvenuto chiude il cerchio: vi è una struttura processuale costituzionalmente dovuta, che abbraccia ogni possibile articolazione di *ius dicere*, e di cui la Corte costituzionale è resa garante nell'interesse e dei singoli che accedono alla giustizia, e dell'ordinamento obiettivamente considerato; ciò che incombe sulla Corte è più che mai il dovere di tessere il filo, sottile ed unificante, del comune giusto processo nel voluminoso gomito delle forme processuali approntate dal legislatore.

Può essere interessante notare fin d'ora che una simile lettura del ruolo affidato al giudice costituzionale sul piano delle garanzie processuali è stata largamente coltivata proprio dalla dottrina impegnata sul fronte del processo tributario: insoddisfatta delle forme di tutela ivi realizzate dal legislatore, e nel contempo oramai scettica sulle possibilità di incrementarle per assorbimento da altri rami dell'ordinamento processuale (quello civile in primo luogo), tali studiosi si sono rivolti alla revisione dell'art. 111 Cost. come ad un'ultima occasione di riscatto, che consentisse l'edificazione di una casa comune del processo, ove finalmente condurre il diritto tributario (10).

Il tendenziale fallimento di tale auspicio è ben illuminato dalla constatazione per cui il nuovo art. 111 Cost. è stato raramente invocato a parametro di questioni concernenti il processo tributario, stante la decisione della Corte di ritenerne i primi due commi, dedicati appunto al giusto processo, meramente ricognitivi di principi già impliciti nel tessuto costituzionale repubblicano, e come tali già ben enucleati dalla stessa giurisprudenza costituzionale (11).

Tale fallimento, tuttavia, è un'utile spia che consente di percepire quanto sia angusta la prospettiva dell'unico modello processuale costituzionale, sia per comprendere le reali dinamiche dell'intervento sul processo, o meglio, sui processi, effettivamente spiegato nel corso degli anni dalla Corte costituzionale, sia per favorire lo sviluppo delle garanzie processuali all'interno di tali più vasti contenitori.

Ecco, allora, che ben si giustifica un ragionamento dedicato ai modelli processuali enucleati dalla Corte: il primo di essi si potrebbe forse definire "costituzionale forte", poiché esige, in base a parametri superprimari, incondizionata obbedienza da parte delle norme processuali, quale che sia l'oggetto specifico di tali norme ed il tipo di processo cui esse ineriscono; a tale livello, poi, mi pare che se ne possano affiancare altri due, altrettanto essenziali.

Vi è, anzitutto, l'archetipo di processo giusto definito dalle convenzioni internazionali cui l'Italia aderisce (art. 10 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, art. 14 del Patto sui diritti civili e politici, art. 6 della CEDU), e sulle cui

tracce già da lungo tempo si è posta la dottrina più avvertita (12). Da esso promana una spinta verso l'adozione di fondamentali garanzie in seno a qualsivoglia modulo processuale, che condivide con l'impianto costituzionale dedicato al processo un carattere unificante, ferma la successiva discrezionalità degli Stati membri nell'articolare più dettagliatamente, nel rispetto di dette garanzie, ciascuna sequenza processuale. Parrebbe dunque esservi un tratto speculare tra livello costituzionale e livello internazionale di garanzie processuali, determinato sia dalla tendenziale convergenza delle disposizioni proprie dell'uno e dell'altro verso un contenuto largamente condiviso, sia dalla riproposizione del rapporto dialettico tra necessaria base comune di tutela e diversificazione consentita delle forme processuali, con la sola variante per cui la discrezionalità del legislatore viene letta, sul piano degli obblighi pattizi, in termini di libero esercizio della sovranità da parte dell'organizzazione statale.

Si potrebbe, allora, essere tentati da un'assimilazione dei due livelli di tutela così accennati, giacché sarebbero minimali i margini di attrito tra l'uno e l'altro, a fronte di parametri simili ed analoghi meccanismi logici di applicazione degli stessi.

L'esperienza ha invece reso evidente, perlomeno con riguardo all'influsso della CEDU, che l'interferenza del livello internazionale sul livello costituzionale costituisce un punto di arricchimento, per quanto in taluni casi contrastato, della prospettiva con cui il giudice costituzionale gestisce i moduli del giusto processo. Il parametro convenzionale non è infatti lettera morta applicabile dall'interprete nazionale secondo il filtro dei propri precostituiti valori, ma piuttosto base di partenza per una ben più feconda manipolazione creatrice da parte della Corte di Strasburgo, l'esito della quale può scuotere le certezze su cui talvolta è facile adagiarsi sul piano dell'ordinamento interno: sono ben note le recenti vicende che hanno per tale profilo coinvolto il processo penale, ma lo stesso processo civile non va ovviamente esente da un simile fenomeno (13).

La Corte, perciò, non può rinchiudersi nella torre d'avorio del proprio modello costituzionale forte, ma è oramai tenuta ad implementarlo secondo la prospettiva

assiologia del modello internazionale, soprattutto per la parte di esso pregiudicata dalla giurisprudenza di Strasburgo. Tuttavia, anche per tale versante il processo tributario, che abbiamo già visto essere stato per nulla rivitalizzato dal “nuovo” art. 111 Cost., resta orfano di un parametro con cui riscattarsi, poiché ad esso, come si vedrà meglio in seguito, si ritiene in linea generale inapplicabile l’art. 6 della CEDU.

3. Segue: spunti generali sul modello “costituzionale debole”

Infine, sussiste un terzo livello di garanzia costituzionale del processo che solo in prima approssimazione potremmo definire “debole”, solo per sottolineare come esso sfugga all’imperio dei parametri comuni del giusto processo, ma sia piuttosto affidato al lavoro interno che la Corte si trova ad esercitare sui gangli e sulle strutture minute di ciascun settore dell’ordinamento processuale, per assicurarne la razionalità, la coerenza e l’efficienza.

La debolezza di tale modello è dunque solo apparente: esso non muove dall’univoca rigidità del parametro costituzionale, per verificare se ad esso corrispondano le norme impugnate, ma in senso inverso, prende le mosse da queste ultime, da come il legislatore le ha reciprocamente coordinate nella direzione di un fine unitario, da quali effetti esse producano sulla realtà processuale, intesa in sé, e nel suo rapporto strumentale con le esigenze sostanziali che il processo deve soddisfare, per scavare nel magma processuale un tunnel di intrinseca coerenza. La Corte parrebbe, perciò, rendersi garante, prima che di un modello assoluto di giustizia processuale, anzitutto delle scelte primarie, per quanto frammentate, del legislatore, concedendo loro di espandersi razionalmente lungo l’intero asse di ciascuna, distinta tipologia di processo. Ciò nonostante, a tale componente “debole” dell’attività della Corte sui modelli processuali, come subito si vedrà, corrisponde larga parte dell’evoluzione in senso costituzionalmente orientato che essi hanno subito nel corso degli anni.

In via generale, non è certo singolare, rispetto ai compiti del giudice costituzionale, la funzione di preservare la coerenza dell’ordinamento, affinché, per mezzo del giudizio

di uguaglianza e di ragionevolezza, le parti di esso siano intessute da una trama comune, ispirata dai principi costituzionali. Tuttavia, tale attività trova nel processo un punto di massima espansione, giacchè esso, sulla scia di un'autorevole tradizione che parte da Chiovenda e giunge a Carnelutti (14), può essere, meglio che per altri settori ordinamentali, percepito anzitutto come un "sistema" (15): ciò nel duplice significato per cui ciascuna componente è collegata alle altre, secondo un'implacabile sequenza logica e temporale, per il raggiungimento del fine ultimo, e per cui in tali componenti si specchiano e si inverano i concetti di una teoria generale ed unificante del processo, con cui le singole norme sono costantemente chiamate a rapportarsi.

Con le parole di due illustri processualciviliisti si può infatti ricordare che "la coerenza della legge processuale è una caratteristica che si può apprezzare immaginando di porre tutte le norme su uno stesso piano, come componendo un mosaico e verificando se le sue varie parti (...) siano reciprocamente coerenti" mentre "si può poi dire che la legge processuale è razionale in senso strumentale se disciplina un procedimento che risponde in modo adeguato agli scopi dell'amministrazione della giustizia" (16).

Se davvero coerenza e funzionalità sono elementi consustanziali di ogni disciplina processuale, allora il modello debole che la Corte potrà definire in via deduttiva non appare davvero di minor rilievo e dignità, rispetto al modello forte tracciato, su piani distinti, ma coordinati, dalle norme internazionali e dai parametri costituzionali sul giusto processo.

La Corte, in tale direzione, potrà collocarsi su una pluralità di piani d'intervento.

In primo luogo, si tratterà di rapportare le norme impugnate allo scopo peculiare del procedimento entro cui esse si inscrivono. Il livello di scansione di una simile attività a propria volta verrà condizionato dall'ampiezza dello sguardo che si vorrà rivolgere alla natura funzionale del processo, ed in primo luogo dalla decisione di posizionarlo, per ricorrere alla fortunata dicotomia di Damaška, lungo le linee di una politica statuale "attiva" (ovvero, che si serve del modulo processuale per attuare in modo

obiettivo ed incondizionato i propri valori) o “reattiva” (ovvero, che si limita ad approntare un meccanismo a disposizione delle parti per la risoluzione delle liti) (17). Per quanto meno ambizioso di quest’ultimo, un approccio alla concezione funzionalista del processo non potrà comunque prescindere dalla selezione della finalità intrinseca da cui esso viene animato, settore per settore dell’ordinamento, sia per effetto di una scelta affidata alla discrezionalità del legislatore, sia in virtù di una più profonda pressione che i principi costituzionali possono giocare nel caso di specie: spetterà alla Corte scegliere, inoltre, se assecondare e rafforzare la prima, ovvero contrastarla in nome della seconda.

Non a caso gli esempi più efficaci a tale proposito possono essere tratti dai due campi più gravidi di tradizione e più ricchi di sistematicità del diritto processuale, ovvero la procedura civile e la procedura penale: nell’ambito del processo del lavoro, sono ben note le decisioni con cui la Corte ha escluso l’irragionevolezza, nonché la lesività del principio di parità delle armi, di norme che, in tema di concessione al solo lavoratore di strumenti processuali per conseguire una più immediata tutela creditoria, venivano a compensare sul piano del processo la disparità sostanziale dei rapporti tra datore di lavoro e lavoratore subordinato, nel quadro di una chiara politica legislativa orientata in tal senso (18).

Per contro, è celebre la resistenza che la Corte ha inteso opporre al più pieno svolgimento del principio accusatorio nel nuovo processo penale, per mezzo dell’elaborazione di astratti principi meta-processuali di inderogabile cogenza, in quanto fondati su base costituzionale (la finalità preminente di accertamento della verità, il divieto di dispersione delle prove), che sono venuti dapprima a connotare funzionalmente il processo, nonostante siano apparsi ai più contraddittori rispetto all’impalcatura per esso prescelta dal legislatore, e poi conseguentemente a scardinarne alcune norme chiave (19).

In tale ultimo caso, alla razionalità interna del legislatore, che aveva modellato le proprie disposizioni normative con congruenza rispetto all’anima accusatoria del processo, il giudice costituzionale ha contrapposto una nuova forma di razionalità

“esterna”, per mezzo della quale sono state introdotti nel corpo del procedimento penale elementi di distorsione rispetto alla purezza del modello.

Siamo ben lontani, come si vede, sia dall’applicazione di un “comune” parametro di giusto processo, sia dall’ingresso, nel ragionamento della Corte, di disposizioni internazionali sulle garanzie processuali, che semmai avrebbero potuto sorreggere opposte conclusioni: nonostante ciò, un modello processuale viene con nitidezza definito dalla giurisprudenza costituzionale, persino in opposizione alle scelte funzionale del legislatore.

In secondo luogo, più modestamente dal punto di vista teorico, ma con altrettanta efficacia pratica, la Corte si può trovare ad imporre al sistema processuale di cui si occupa una propria coerenza interna, che, per quanto in tal caso non condizionata dalla conformità alla funzione del processo, è tuttavia operante sulla struttura di esso: si pensi all’estensione di rimedi processuali già configurati all’interno del sistema, ma inoperanti con riguardo a talune fattispecie, che ne condividano invece un’identità di *ratio* (20)

In terzo luogo, l’intervento della Corte potrà venire sollecitato, in ragione della contrapposizione tra soluzioni prescelte dal legislatore nell’ambito di ciascun, separato modello processuale, al fine di correggere tali devianze ed operare per una più marcata armonia sistemica. Naturalmente, fino ad ora, si è voluto tenere distinto il campo unificante governato dai parametri costituzionali ed internazionali sul giusto processo dal terreno peculiarmente riservato allo sviluppo dei singoli settori dell’ordinamento processuale. Ed anzi, è la stessa giurisprudenza costituzionale a rafforzare tale diaframma, osservando ripetutamente che ciascun branca del processo fa storia a sé, e si mostra impermeabile alla meccanica trasposizione di istituti che il legislatore, nella sua discrezionalità, ha inteso forgiare per altro campo ordinamentale.

E, tuttavia, la questione è più complicata, sia alla luce del già ricordato impulso culturale, alimentato dalla dottrina processualista, verso un unico modello sistemico di processo, sia in ragione del fatto per cui vi sono esigenze di tutela sostanziale che

fanno sentire la propria voce quale che sia la forma processuale verso le quali il legislatore le indirizza, sicchè diviene difficile negare quelle *chances* di soddisfazione, che potrebbero invece venire loro offerte da meccanismi processuali più efficienti. Perciò, non sono mancate decisioni della Corte ove l'integrità di un modello processuale ha subito contaminazioni provenienti dai mondi paralleli di altre tipologie di processo: mi limiterei a ricordare, per tale verso, la nota sent. n. 139 del 1975, ove, sulla base del solo art. 3 della Costituzione, si ritennero illegittimi i limiti alla prova testimoniale dei minori di anni 14 imposti nel processo civile dall'allora vigente art. 248 c.p.c., proprio in ragione del fatto che essi non erano invece da osservarsi nell'ambito del processo penale.

In particolare, la sottile linea che separa norma sostanziale e norma processuale (21), consentendo entro certi limiti di teorizzare la purezza "isolazionista" di ciascun sistema di processo, diviene impercettibile laddove l'identità delle situazioni giuridiche attive conferite dall'ordinamento sia ritenuta dalla Corte ragione costituzionalmente necessitata dell'estensione di meccanismi di tutela processuale, dal settore ove essi sono previsti al settore che, viceversa, ne sia privo, pur attenendo alla medesima controversia sostanziale (l'esempio più eclatante, ovviamente, è offerto dall'intervento della Corte sul processo amministrativo di giurisdizione esclusiva, in punto, in particolare, di poteri cautelari ed istruttori del giudice: sentenze nn. 190 del 1985 e 146 del 1987).

4. L'integrazione dei modelli nel processo tributario: un cammino tortuoso

Tornando nuovamente al processo tributario, bisogna riconoscere che anche sul versante da ultimo indicato, il "terzo" livello di tutela, le correzioni operate nel corso degli anni dalla Corte alle principali distorsioni di questo contenzioso appaiono poco vistose, specie se paragonate al massiccio intervento spiegato sul giudizio innanzi al giudice amministrativo, a cui abbiamo appena accennato.

Riservando anche in tal caso al seguito della presente relazione un'analisi più approfondita della giurisprudenza costituzionale, è tuttavia il caso di spendere qualche ipotesi sulle ragioni di un tale fenomeno. Esse sembrano, in effetti, molteplici ed eterogenee.

Bisogna premettere che un intervento di razionalizzazione in senso costituzionalmente orientato di una struttura processuale pare avere migliori possibilità di successo, quando si eserciti su di un sistema che rechi già in sé un adeguato grado di coerenza e razionalità, nell'accezione sopra ricordata, conferitogli dalla legge, oppure dalla benefica attività interpretativa del giudice comune, posto che per il giudice costituzionale è in tal caso ben più agevole identificare sia la intrinseca finalità del processo, alla quale orientare le singole disposizioni normative, sia il diritto processuale comune, cui ancora una volta paragonare le specifiche anomalie oggetto del dubbio di costituzionalità. Per paradossale che possa sembrare, proprio i modelli processuali meno sviluppati, e quindi più bisognosi di interventi correttivi, meno si prestano all'azione esercitabile sotto tale profilo dal giudice delle leggi, apparendo piuttosto necessaria una preliminare opera di "ripulitura" da parte del legislatore, ovvero dello stesso giudice comune: ciò potrebbe in parte spiegare il differente percorso che il più primitivo modulo procedimentale tributario ha scontato rispetto alla più avanzata punta costituita dal processo amministrativo, giacché quest'ultimo, come noto, ben prima dell'altro è stato assorbito nell'alveo della giurisdizione.

Diversamente, il processo tributario, affidato invece per lungo tempo ad organi di assai dubbia natura giurisdizionale, e comunque privi dell'intuito e della capacità di approccio sistematico che dovrebbe appartenere ad ogni giudice, ha nel contempo sofferto di una frammentazione così marcata, che ancora nell'edizione del 1969 del suo Manuale di diritto processuale tributario, Allorio doveva lamentare che "l'attività legislativa non ha avuto (...) alcun carattere d'organicità", giacché "il problema del processo tributario è stato separatamente affrontato, si può dire, rispetto a ogni

singolo tributo o meglio gruppo di tributi” (22): nella pluralità delle forme risiede la contingenza di esse, e dunque l’estrema difficoltà di trovarvi una *ratio* comune.

A ciò si aggiunga che l’imponente elaborazione concettuale dedicata al processo civile, ed in parte allo stesso processo penale, nel periodo pre-repubblicano rendeva piuttosto naturale che la nozione di giurisdizione rilevante ai fini costituzionali fosse posta a raffronto con quanto sulla giurisdizione si era scritto e detto in quella prima sede (23), mentre le ragioni di specificità del processo tributario dovevano inevitabilmente finire in ombra anche sotto tale profilo. Esse si rivelavano così troppo deboli per orientare l’interesse stesso verso una ricostruzione sistematica della struttura e della funzione del contenzioso, che potesse infondergli un grado adeguato di sistematicità.

Che, poi, l’attenzione della Corte verso il processo tributario non dovesse spiccare per qualità ed intensità, agevolmente si comprende alla luce dell’evoluzione storica di tale istituto: infatti, è ben noto che a lungo prevalse la convinzione circa la necessità, imposta dal divieto costituzionale di istituire giudici speciali, di procedere, ai sensi della VI disposizione transitoria della Costituzione, alla soppressione delle Commissioni tributarie, ovvero alla loro trasformazione in sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria (24). Non vi era, perciò, granchè da preoccuparsi circa le forme di un procedimento che, quand’anche fosse stato ritenuto giurisdizionale, avrebbe comunque avuto ben poco da vivere, tanto più che l’effettività della tutela processuale ben poteva venire recuperata innanzi al giudice ordinario, davanti la quale erano infatti riproponibili le questioni già decise dalle Commissioni, con alcune pur rilevanti eccezioni.

Infine, il circolo vizioso veniva alimentato dalla ben scarsa preparazione professionale dei componenti delle Commissioni tributarie, a tutt’oggi in evidente difficoltà nel proporre in forma ammissibile convincenti questioni di costituzionalità, e, peraltro, tra il 1969 ed il 1974 persino privati della legittimazione a sollevarle, stante il provvisorio orientamento della Corte inteso ad affermarne il carattere amministrativo, anzichè giurisdizionale.

In un simile accidentato contesto, gli spazi per soluzioni indirizzate dalla funzione del processo, o comunque ispirate ad obiettivi di coerenza intrinseca, non potevano certo largheggiare, mentre la stessa comparazione con gli istituti processual-civilistici trovava ostacolo nella evidente bizzarria di fondo di un contenzioso a forma paragiurisdizionale, ben difficilmente confrontabile con il Moloch del processo civile.

Su quest'ultimo piano, poi, la progressiva estensione legislativa della giurisdizione tributaria ad ogni forma di tributo, riducendo parallelamente il cuneo di resistenza a lungo opposto per talune tipologie di essi da parte della giurisdizione ordinaria, ha spuntato la potenziale arma della trasposizione di istituti da un processo all'altro, in ragione dell'identità della posizione giuridica fatta valere, proprio quando le migliorie apportate al contenzioso tributario ed il generale rinvio, ivi contenuto, alle norme del codice di procedura civile, in quanto applicabili, avrebbero potuto rendere più fertile un simile terreno.

Gli evidenti ostacoli in tal modo frapposti tra la Corte e l'esercizio di ciò che si è cercato di definire come il terzo livello di elaborazione di un modello processuale costituzionalmente orientato hanno poi verosimilmente frenato la stessa potenza di dispiegamento delle fondamentali garanzie del giusto processo.

Se infatti si condividono le premesse sopra esposte, si dovrebbe in prima approssimazione poter convenire sulla coesistenza, in seno alla giurisprudenza costituzionale, di una pluralità di modelli processuali, distinti non solo per oggetto, ma, trasversalmente, anche con riguardo alle forme e alle modalità con cui la Corte sa incidere su di essi. Tuttavia, ciò non significa naturalmente che quanto possa venire isolato sul piano concettuale non finisca poi, nell'esperienza quotidiana e concreta delle vicende giudiziarie, per sovrapporsi, fino a dar vita ad un modello più complesso, nel quale trovano compensazione le spinte che provengono da ciascuna delle ideali prospettive sopra sinteticamente abbozzate.

Il legame tra livello forte di garanzie costituzionali e livello internazione di tutela processuale, ad esempio, è icasticamente evidenziato proprio dalle modalità con cui emerge nella giurisprudenza costituzionale dei primi anni 80' la nozione *ante litteram*

di “giusto processo”, quale “compito fondamentale di una giurisdizione che non intenda abdicare alla primaria funzione di *ius dicere*” (sent. n. 137 del 1984), posto che essa, in difetto a quei tempi di un espresso riconoscimento nel testo della Costituzione, significativamente si appoggia normativamente all’art. 6 della CEDU e all’art. 14 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici; mentre, dal lato speculare, l’intreccio, a tratti indistinguibile, tra parametri costituzionali “forti” sul giusto processo e livello “debole” di razionalizzazione delle strutture processuali da parte della Corte è stato largamente posto in luce dagli studi processualisti dedicati all’impiego del principio di ragionevolezza nei confronti delle norme processuali civili, ove assai spesso si procede verso la soluzione finale applicando congiuntamente le norme sul giusto processo e l’art. 3 della Costituzione (25).

Talvolta, anzi, l’analiticità del tessuto normativo ordinario, raggruppato intorno a norme che fanno sistema e si rafforzano in tal modo vicendevolmente, ha agito da contrappeso al libero dispiegarsi delle superiori garanzie costituzionali, a riprova di quanto pronunciato sia il grado di commistione tra i livelli in gioco (26).

È ragionevole ipotizzare, pertanto, che i progressi dei modelli processuali verso forme costituzionalmente soddisfacenti siano il frutto conclusivo della interazione, innanzi al giudice costituzionale, di tale pluralità di istanze, sicchè la debolezza dell’una non fa che riverberarsi sulle altre. Sotto tale prospettiva, non sono dunque misteriose le cause di una certa arretratezza nello sviluppo giurisprudenziale del processo tributario. Si tratta, ora, di analizzare questi fenomeni, con specifico riguardo a tale contenzioso.

5. In particolare: l’integrazione con il parametro CEDU

Come si è anticipato, l’art. 6 della CEDU non si applica in linea di principio ai procedimenti giurisdizionali tributari: in tal senso si è consolidata una ben nota giurisprudenza della Corte di Strasburgo (in particolare, si veda la sentenza della *Grande Chambre Ferrazzini c. Italia* del 12 luglio 2001), che rifiuta di individuare

nella obbligazione tributaria una fonte di “*droits et obligations de caractère civil*” comportante l’osservanza delle garanzie del giusto processo, giacchè essa, per quanto di natura patrimoniale, attiene in ultima analisi al “nocciolo duro delle prerogative della potestà pubblica”. Anche su tale versante il processo tributario ha dunque subito un’evoluzione meno netta rispetto alla giustizia amministrativa, ove, quand’anche venga in gioco l’esercizio di una pubblica potestà, ugualmente non si sfugge, se non in casi limitati, al controllo dei giudici della Convenzione (27).

Più che le serrate critiche riservate dalla dottrina tributarista a tale convincimento (28), giova in questa sede evidenziare che la tendenziale sottrazione del contenzioso tributario alla Convenzione ha comportato l’introduzione, a livello nazionale, di un deficit di tutela rispetto agli altri settori dell’ordinamento processuale, sotto il profilo dell’osservanza del termine di ragionevole durata del processo e dei rimedi esperibili in caso contrario, assicurati dalla cd. legge Pinto.

Posto, infatti, che tale legge assegna il diritto all’equa riparazione in quanto effetto della violazione dell’art. 6 CEDU, la giurisprudenza ha avuto buon gioco nell’escluderne l’applicabilità al campo tributario (29). Con il che, tuttavia, la garanzia costituzionale di ragionevole durata di “ogni processo” assicurata dall’art. 111 Cost. viene invece a spiegarsi in termini deteriori con riguardo al campo tributario.

Si tratta di una conferma di quanto siano profonde e complesse le interazioni tra i livelli di tutela processuale a cui si è accennato: l’incremento delle garanzie imposto dalla Convenzione, in questo caso peculiare, parrebbe generare un profilo di disparità di trattamento nelle pieghe ordinamento nazionale, che echeggia la tematica comunitaria delle discriminazioni a rovescio. Di esso, verosimilmente, la Corte sarà prima o poi chiamata a farsi carico, alla luce della propulsione unificante che l’art. 111 Cost. sembra poter infondere al meccanismo delle garanzie di ragionevole durata dei processi.

La Corte EDU non ha peraltro mancato di introdurre un’eccezione al principio appena ricordato: qualora, infatti, il processo abbia per oggetto sanzioni inflitte al

contribuente in ragione dell'inadempimento degli obblighi tributari, esse, in base ad una serie di indici elaborati da Strasburgo, possono ritenersi di carattere penale ai sensi della Convenzione, si' da imporre l'osservanza dell'art. 6 CEDU nell'ambito di quel medesimo processo.

Nel noto precedente della *Grande Chambre* Jussilla c. Finlandia, sentenza del 23 novembre 2006, tale postulato ha consentito ai giudici di Strasburgo di sindacare il rifiuto opposto al ricorrente da un Tribunale nazionale in ordine al ricorso alla prova testimoniale in udienza pubblica, e di escluderne l'illegittimità convenzionale solo poiché, nel caso di specie, si poteva ritenere adeguata la mera prova documentale (si sarebbe voluto, infatti, contestare l'accertamento sullo stato patrimoniale del contribuente escutendo l'autore del relativo verbale, quando, invece, si sarebbe comunque potuto provare direttamente, e per iscritto, l'effettiva consistenza di tale patrimonio). Mi pare utile insistere sul rilievo per cui la Corte EDU in ultima analisi ha finito per condividere la determinazione del giudice nazionale circa la superfluità della testimonianza (in effetti, del tutto palese), muovendo dal presupposto per cui, in caso contrario, essa avrebbe dovuto essere ammessa.

L'espresso divieto legislativo che vige nel nostro processo tributario quanto alla prova per testi (art. 7, comma 4, d.lgl. n. 546 del 1992) non pare poter superare indenne il vaglio di costituzionalità alla luce dell'art. 117, primo comma, della Costituzione (parametro costituzionale di apprezzamento della conformità alla CEDU della legislazione nazionale), seppur limitatamente ai casi in cui detta prova deve ritenersi imposta dalla Convenzione: esso, infatti, ha un carattere di assolutezza del tutto inconciliabile con la concreta valutazione in ordine alla necessità della prova, cui la Corte di Strasburgo richiama i giudici nazionali (30).

Ma, per ciò che interessa ai nostri fini, bisogna aggiungere che ancora una volta l'ampliamento delle garanzie processuali derivante da una fonte di diritto internazionale implica un effetto collaterale di incrinatura della coerenza sistematica del processo. Ad essere rigorosi, infatti, la prova per testi (che, come si vedrà a breve, la Corte non ritiene di per sé assicurata dal modulo del giusto processo costituzionale)

andrà ammessa per le sole ipotesi in cui oggetto del contenzioso tributario siano sanzioni da ritenersi “penali” ai sensi della CEDU, mentre quest’ultima non ne impone l’adozione con riguardo all’accertamento giudiziale dell’obbligazione tributaria. Sembrerebbe, pertanto, che il divieto normativo, in quanto espressione di una scelta discrezionale del legislatore nazionale, debba cadere sotto la scure della Corte per la sola parte di esso ove tale discrezionalità indietreggi innanzi agli obblighi pattizi della Repubblica. Ai fini di un’estensione *tout court* al contenzioso tributario della prova per testi parrebbe mancare, rispetto a quanto sopra diversamente ipotizzato con riguardo alla disciplina della ragionevole durata dei processi, la forza unificatrice dell’art. 111 Cost., che non sembra declinabile in tal caso in una comune ed obiettiva garanzia di uniformità delle forme processuali concernenti il regime probatorio: il modello internazionale di giusto processo derivante dall’art. 6 CEDU, insomma, non è facilmente estensibile per effetto del modello costituzionale “forte” incardinato sull’art. 111 Cost.

Tuttavia, non è detto che una simile ricucitura non possa compiersi in ragione invece dell’esigenza di intrinseca coerenza propria del modello costituzionale “debole”. Per tale verso, non sarebbe solo questione di riconoscere che, una volta penetrata la prova orale nel corpo del processo, sarebbe di dubbia razionalità continuare ad escluderla in ragione di una pretesa incompatibilità di essa con una struttura processuale per tale via già adulterata. Soprattutto, occorrerebbe considerare che, come spesso accade, il medesimo processo può avere per oggetto non la sola sanzione “criminale”, ma lo stesso rapporto tributario sottostante. In questo caso, dopo che l’eventuale prova per testi abbia consentito di accertare determinati fatti, apparirebbe davvero incongruo che tale risultanza non possa venire ugualmente impiegata, dal medesimo giudice e nell’ambito del medesimo processo, anche in relazione ai presupposti dell’obbligazione tributaria, se essa fosse utile a tale scopo. Una volta ammesso tale effetto, vi è da credere che la diga eretta contro la marea della prova orale inizierebbe a scricchiolare pericolosamente. Non può non rammentarsi, a tale proposito, che già con la sentenza n. 114 del 2000 la Corte, in quel caso sollecitata da pronunce

lussemburghesi, ritenne incostituzionale una limitazione dei mezzi di prova che il legislatore aveva creduto di poter far cadere con esclusivo riguardo ai tributi riconducibili all'area del diritto comunitario.

In conclusione, queste brevi osservazioni paiono confermare la profonda interazione, innanzi al giudice costituzionale, del livello internazionale e nazionale di tutela processuale, persino con riguardo ad un processo "in cerca di parametro", quale pare essere il contenzioso tributario.

6. Processo tributario e modello "costituzionale forte"

Si è in precedenza rilevato che l'applicazione da parte della Corte del modello "costituzionale forte" di giusto processo nel campo tributario non appare particolarmente frequente. È dunque venuto il tempo di soffermarsi su tali decisioni: in accordo con la tripartizione che si è ipotizzata in precedenza, si cercherà di includere tra di esse le sole pronunce ove il giudice costituzionale abbia affermato principi processuali, imposti dalla Costituzione, a valenza assoluta, ed in particolare capaci di prescindere da valutazioni legate invece alla funzione, alla coerenza sistematica e alla struttura intrinseca del processo tributario, ovvero a ciò che si è voluto definire il modello "costituzionale debole" della giurisprudenza della Corte sulle forme processuali.

L'infrequenza di un tal genere di interventi, pur in presenza di ciò che originariamente costituiva un ben misero abbozzo di disposizioni processuali, dovrebbe confermare l'assunto, per il quale i progressi compiuti su questo terreno appaiono ben più legati all'evoluzione legislativa degli istituti, e al conseguente approccio "dall'interno" con cui la Corte ha lavorato su di essi, che non all'imperativo categorico del "giusto processo": naturalmente, ben più frequenti sono i casi in cui la Corte si è trovata comunque a dare applicazione a norme costituzionali concernenti, in senso lato, il processo ed i diritti delle parti all'interno di esso, ma,

quando sarà tempo di esaminarli, sarà significativo notare la contaminazione che essi hanno qui subito per effetto dell'azione del modello "debole" di tutela processuale. Anzitutto, in ordine logico vanno assunte in considerazione le decisioni relative alla conformità delle Commissioni tributarie ai principi costituzionali di indipendenza, imparzialità e competenza cui si deve conformare l'esercizio della funzione giurisdizionale, anche da parte dei giudici speciali (artt. 101, 108 e ora 111 Cost.). Su tale piano, la Corte, che ha sempre riconosciuto sussistere un margine di adattamento del concetto di indipendenza alla varietà ed alla peculiarità delle giurisdizioni (ad esempio, sentenze nn. 108 del 1962 e 132 del 1963), da ultimo mostra comunque di ritenere comune il fondamento basilare della nozione : con riguardo alle Commissioni tributarie, in particolare, si è significativamente ritenuta ammissibile una questione di legittimità costituzionale formulata sulla base dell'art. 104 Cost., nonostante "l'improprio riferimento a quest'ultima disposizione, che ha per oggetto" la magistratura ordinaria, posto che con esso si è ritenuto invocato un generale "principio, il cui fondamento va rinvenuto nell'enunciazione generale dell'art. 101, secondo comma, Cost." (sentenza n. 433 del 2000). Tuttavia, nonostante l'evidente criticità scontata fin dall'origine dalle Commissioni tributarie per tale profilo, la Corte, come è ben noto, ha sempre mancato di affrontare il nocciolo della questione: in origine, quando si trattò di recidere per la prima volta il nodo della natura giurisdizionale o amministrativa di esse, persino ignorando il profilo della (incerta) indipendenza tra gli utili criteri di qualificazione (sentenza n. 12 del 1957); poi, una volta proposto espressamente dalle stesse Commissioni il dubbio di legittimità costituzionale sull'effettiva indipendenza di tali giudici, rifugiandosi nella tesi del carattere amministrativo dell'organo (sentenza n. 6 del 1969); infine, tornando a postularne la natura giurisdizionale, non appena il legislatore ebbe provveduto alla prima revisione del 1972 (sentenza n. 287 del 1974). Si è così persino giunti a reputare non lesivo del principio dell'indipendenza del giudice l'assunzione di tale qualifica da parte di un funzionario dell'Amministrazione coinvolta in causa (sentenza n. 132 del 1963), ed infine ad assolvere i criteri di nomina del giudici

tributari sulla base di elenchi elaborati dai consigli comunali e dall'Amministrazione finanziaria, poiché "l'indipendenza va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelle concernenti la nomina" (sentenza n. 196 del 1982). Né miglior fortuna ha avuto una questione di costituzionalità sollevata, invece, sotto il profilo della inidoneità tecnica dei componenti non togati delle Commissioni, che venivano individuati tra soggetti dotati del mero diploma di istruzione secondaria, in ragione del debole argomento per cui "entro la massa dei diplomati in questione" veniva operata una "responsabile" selezione preliminare alla nomina (con il che il requisito della competenza, piuttosto che garantito dalla legge, veniva affidato al prudente apprezzamento del selezionatore: sentenza n. 154 del 1984). Va a tale proposito osservato che, ad oggi, è proprio tale ultimo profilo ad essere avvertito dalla dottrina in termini problematici (31), a causa dei forti dubbi che si possono avanzare sulla rispondenza a criteri di competenza tecnica dei requisiti richiesti per la nomina a giudice tributario: tuttavia, ancora una volta, è al legislatore, piuttosto che alla Corte, che si guarda per risolvere la questione, e certamente il precedente appena ricordato non viene a contraddire tale atteggiamento mentale.

In secondo luogo, vengono all'attenzione le pronunce fondate sull'art. 24 della Costituzione, per lo più originate dal contenzioso affidato in materia di tributi al giudice civile. E' rimarchevole segnalare che anche in tal caso la Corte si è valsa di tale disposizione con una certa timidezza, e comunque con predominante riguardo al solo classico profilo del libero esercizio del diritto di azione, in assenza di condizioni che potessero rendere eccessivamente gravosa la tutela giurisdizionale: su questo terreno, del resto, la via appariva spianata dagli ampi contributi della dottrina processual-civilistica fioriti in ordine alla teoria dell'azione (32); latitano, viceversa, decisioni che traggano dall'art. 24 Cost. le regole di conformazione del processo, nella fase in cui esso si svolge innanzi al giudice tributario, ai principi del contraddittorio e della parità delle armi tra le parti, pronunce ben altrimenti presenti, invece, nel campo dei processi "maggiori", una volta che la Corte qui si decise per una più energica applicazione del diritto di difesa.

Anzi, quando la Corte si trovò a dichiarare incostituzionale la regola che imponeva l'onere di pagare il tributo, prima di esperire l'azione in giudizio con cui contestarne la debenza, il ricorso all'art. 24 della Costituzione fu meramente rafforzativo dell'*iter* della decisione, posto che il perno di essa ruotò invece sull'art. 3 Cost., con il quale si ritenne contrastare una norma che poneva più gravose condizioni per accedere alla giustizia a carico di chi non avesse mezzi economici adeguati. Il diritto di azione fu ritenuto altresì violato, ma solo in forza delle "stesse considerazioni" concernenti l'"uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini" nell'esercizio di esso (sentenza n. 21 del 1961). Pochi anni dopo, giudicando sulla legittimità dell'imposizione di oneri fiscali preliminari all'azione in giudizio con riguardo non più al contenzioso tributario, ma al processo civile, tale argomento ugualitario, che veniva puntualmente riproposto dal giudice *a quo*, venne invece del tutto ignorato, mentre l'accoglimento si basò sul solo art. 24 Cost. (sentenza n. 80 del 1966). Nel campo tributario fu invece necessario attendere fino agli anni 90', quando fioccarono, in applicazione degli artt. 24 e 113 Cost., ma ancora una volta suscitate dall'iniziativa del giudice civile, pronunce di incostituzionalità delle norme che subordinavano la tutela giurisdizionale al previo esperimento di ricorsi amministrativi ritenuti non conformi a finalità di giustizia e comunque eccessivamente gravosi (ad esempio, sentenze nn. 406 del 1993; 360 del 1994; 62 del 1998; 81 del 1998; 132 del 1998).

In precedenza, il diritto di difesa in giudizio aveva conosciuto il suo momento di gloria nel campo che ci interessa, in occasione della dichiarazione di incostituzionalità delle norme concernenti l'obbligazione tributaria solidale, che si ritenevano imporre l'estensione, in senso sfavorevole, a tutti i condebitori d'imposta degli effetti sostanziali e processuali prodottisi nei confronti di uno solo di essi (sentenza n. 48 del 1968): ancora una volta, una pronuncia relativa all'esercizio dell'azione, piuttosto che allo svolgimento del processo, e comunque promossa dal giudice ordinario.

Alla fine, stupisce un poco constatare che la sola applicazione al contenzioso tributario, nei sensi dell'accoglimento, dell'art. 24 Cost., con riguardo al profilo

dinamico dello svolgimento di esso secondo le regole del giusto processo, e originatasi da un giudizio innanzi alle Commissioni, si è avuta solo di recente: con la sentenza n. 144 del 2005 la Corte ha infatti ritenuto illegittima la disposizione che, in tema di sanzioni al datore di lavoro per assunzione irregolare di dipendenti, impediva a quest'ultimo di provare l'effettiva data di inizio del rapporto, in quanto lesiva del diritto alla prova contraria. A tale pronuncia si può poi affiancare la sentenza n. 336 del 1998, che è però interpretativa di rigetto, con cui si è estesa la tutela cautelare agli atti emessi dai centri di servizio, al fine di "assicurare il rispetto dei requisiti propri (e minimi) imposti al modello processuale delle garanzie".

Infine, vanno annoverate al *genus* del modello costituzionale forte di processo le decisioni relative al principio costituzionale di pubblicità delle udienze, che la Corte ha enucleato in linea generale, e salve le particolari eccezioni previste dalla legge, dall'art. 101 Cost. Le sentenze n. 212 del 1986 e n. 50 del 1989, in questo senso, furono molto nette prima nel teorizzare in forma di monito, e poi nel determinare l'espansione di siffatto principio al processo innanzi alle Commissioni, che ne era viceversa escluso per espressa volontà del legislatore del 1972: ciò avvenne in virtù del "canone della trasparenza, i cui effetti riguardano la generalità dei cittadini", e dunque per ragioni legate non alla tutela delle parti coinvolte, ma ad obiettivi interessi dell'ordinamento. A seguito della riforma legislativa del 1992, il problema tornò all'attenzione della Corte, poiché con essa si subordinò la trattazione in pubblica udienza della causa alla istanza di almeno una delle parti, con un evidente ridimensionamento dell'interesse generale entro i confini dei diritti delle parti processuali. La questione venne stavolta rigettata (sentenza n. 141 del 1998), in ragione del carattere "documentale" del processo tributario, nonché della "esigenza di rapidità" di esso, che renderebbero non illegittimo il favore legislativo verso il rito camerale.

Le ragioni di interesse di quest'ultima pronuncia sono evidenti: sembra infatti a chi scrive che si abbia qui un primo esempio della preannunciata compenetrazione tra modello costituzionale forte e modello costituzionale debole di processo, e nel

contempo del grado di elasticità di essa, in conseguenza della evoluzione legislativa stessa degli istituti processuali. Mentre in origine la pubblicità dell'udienza tributaria viene ricavata in modo indefettibile dalla Costituzione, quale espressione di un modulo di "giusto processo" costituzionalmente garantito, in seguito, anche alla luce della conformazione impressa dal legislatore al rito tributario, essa viene largamente neutralizzata per effetto di considerazioni tutte interne alla peculiarità di siffatto rito. Né importa che tale operazione implichi sia un affievolimento della *ratio*, per così dire collettiva dapprima postulata, sia un ribaltamento della regola (la pubblicità) in eccezione (il rito camerale, salva l'istanza di parte) che, in sé, difficilmente appare assegnabile al campo di "particolari circostanze giustificative". E', insomma, la opportunità di preservare coerenza intrinseca e funzionalità del processo, secondo l'apprezzamento compiuto dal legislatore, che consente di sacrificare, almeno in parte, il valore del giusto processo.

Altri esempi di tale fenomeno seguiranno a breve. Per ora, basti concludere con il rilievo per cui la scarsa giurisprudenza costituzionale dedicata al modello forte di processo tributario pare confermare alcune ipotesi di lavoro da cui si è partiti: a) gli interventi dedicati al processo gestito dalle Commissioni tributarie sono stati sporadici, giacché le più rilevanti pronunce si sono originate a partire dai giudizi tributari affidati alla competenza del giudice civile; b) essi sono stati, inoltre, condizionati dall'evoluzione legislativa degli istituti processuali; c) il modello costituzionale forte di processo non è sufficiente da solo a spiegare la reale natura della giurisprudenza della Corte, e necessita di una robusta integrazione concettuale.

7. Processo tributario e modello "costituzionale debole": la funzione del processo

Le tecniche di intervento della Corte sul processo tributario attribuibili all'ultimo livello di elaborazione di un modello di tutela sono state innanzi ripartite in tre settori: aderenza delle singole disposizioni normative alla funzione, alla coerenza

intrinseca, agli istituti generali del diritto processuale. Ci si soffermerà ora sul primo profilo.

“L’interesse fiscale riceve nella Costituzione una sua particolare tutela (...); esso si configura (...) come un interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l’esistenza” (sentenza n. 50 del 1965). Il famigerato interesse preminente alla riscossione dei tributi è da anni oggetto di critiche feroci da parte dei tributaristi (33), i quali vi leggono un’indebita torsione del processo verso assetti di disequaglianza tra le parti, per di più giustificati da un argomento di mero diritto sostanziale. Tuttavia, si è già ricordato che il processo penale ha vissuto analoga vicenda con riguardo all’altrettanto discussa, ma altrettanto preminente finalità di accertamento della verità, sicchè, in tal caso, non sembra che si sia di fronte all’ennesima *deminutio* delle parti entro gli schemi di una sequenza procedimentale primitiva, in quanto ancora pregiudicata dalle proprie origini storiche.

Piuttosto, è lecito supporre che per mezzo di simile concettualizzazione la Corte abbia collocato il processo tributario, quand’anche dedicato all’accertamento di un rapporto di natura patrimoniale, non lontano dalla linea di confine dei procedimenti giurisdizionali “attivi”, di cui lo Stato si vale per il perseguimento dei propri obiettivi essenziali. Come si ricorderà, si tratta del primo dilemma in chiave funzionale che l’interprete è tenuto a superare: esso, ancora una volta, opera sulla struttura del processo definita dal legislatore, ma da essa stessa si origina. Benchè la Corte dichiari di desumere tale elemento funzionale direttamente dall’art. 53 della Costituzione, si ha il dubbio che simile giudizio sia nel contempo largamente influenzato dal contingente assetto che il legislatore ha impresso a tale contenzioso giurisdizionale, ove l’intervento delle Commissioni tributarie viene concepito in termini di un prolungamento dell’attività di accertamento degli uffici, al punto da conferire alle seconde amplissimi poteri istruttori, esercitabili d’ufficio (la stessa Corte si è resa alfiere di tale discutibile concezione, osservando che le Commissioni sono poste “sullo stesso piano degli uffici finanziari per tutto quanto attiene alle possibilità di

esperire mezzi istruttori”: sentenza n. 196 del 1982). E difatti, dopo che il medesimo legislatore è intervenuto per attenuare siffatti poteri (in particolare, cancellando la previsione che consentiva al giudice di ordinare alle parti il deposito di documenti: art. 7, comma 1, del d.lgl. n. 546 del 1992, come modificato nel 2005), la Corte ha parzialmente corretto il tiro, ammettendo che “la rilevanza pubblicistica dell’obbligazione tributaria” giustifica penetranti poteri di indagine dell’Amministrazione, ma “non implica affatto, né consente, che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale” (sentenza n. 109 del 2007, con cui si rigettò il dubbio di costituzionalità relativa alla predetta soppressione). Lo stesso approccio funzionalista al processo, in altri termini, per quanto giustificato come una piana applicazione di inderogabili principi costituzionali, resta effetto di una scelta della Corte, a propria volta condizionata dal brulicante dato normativo con cui essa si confronta. Nel contempo, esso, se da un lato ha talvolta attenuato l’azione uniformante del canone del giusto processo, dall’altro ne ha dovuto subire la “rivincita”: la decisione appena citata ha escluso di ampliare i poteri istruttori delle Commissioni tributarie, quand’anche in ragione dell’interesse fiscale, poiché con ciò si sarebbe compromessa la terzeità del giudice, vincolato invece al principio dell’onere della prova.

Una delle tematiche di maggior interesse nello studio futuro del processo tributario consisterà appunto nel verificare se la svolta impressa dalla sentenza n. 109 del 2007 sia destinata a restare isolata, o finisca per costituire il punto di partenza per una decisa riconduzione di tale contenzioso allo schema giurisdizionale “reattivo”.

Allo stato, la tradizionale visione funzionalista legata all’interesse fiscale si è dispiegata perlomeno su due livelli: sul primo e più significativo piano, la presunta dignità costituzionale che la Corte ha voluto attribuirgli ne ha permesso (ma non sempre: sentenza n. 128 del 1972) un’applicazione paralizzante nei confronti di garanzie traibili dal modello costituzionale forte di giusto processo. Ad esempio, l’eccentrica norma che, in taluni casi particolari, assegna all’Amministrazione (parte non processuale, ma sostanziale del rapporto) la facoltà di prorogare i termini per

proporre impugnazione avverso le sentenze del giudice tributario non fu ritenuta lesiva della parità delle parti, proprio in ragione al “valore primario” della riscossione dei tributi (sentenza n. 177 del 1992). Non ha qui importanza chiedersi se la disposizione in questione potesse davvero reputarsi in conflitto con l’eguaglianza delle parti del processo, ma certamente colpisce l’argomento con cui la Corte ha risolto negativamente questo dubbio. Non è forse un caso che più di recente, seguendo la rotta prima accennata del ridimensionamento di tale lettura funzionale del contenzioso, il giudice costituzionale abbia deciso allo stesso modo analoga questione, ma non abbia voluto riprodurre la motivazione (giocata, ora, sul rilievo per cui lo stesso contribuente si avvantaggia dell’effetto della proroga: sentenza n. 56 del 2009). La stessa effettività del contraddittorio, assicurata dal diritto alla prova, è stata talora sacrificata sull’altare dell’interesse tributario: con la sentenza n. 45 del 1963 si ritenne ad esempio non difforme dall’art. 24 Cost. l’onere fiscale della parte di registrare le scritture soggette a tale formalità prima di poterle produrre ammissibilmente in giudizio, sovrapponendo in tal modo il piano dell’adempimento tributario a quello, ben diverso, dell’esercizio di una facoltà processuale (ulteriori esempi in tal senso sono offerti dalle sentenze nn. 157 del 1969 e 61 del 1970).

Su di un secondo piano, l’interesse fiscale, senza incidere sulle garanzie costituzionali del giusto processo, ha ugualmente legittimato vistose deroghe rispetto ad istituti di generale applicazione: così, ad esempio, con riguardo al divieto per il contribuente di proporre opposizione all’esecuzione esattoriale, per quanto la fase esecutiva colpisca posizioni di diritto soggettivo patrimoniale (sentenza n. 87 del 1962); ovvero con riguardo all’ampio ricorso alle prove legali ed alle presunzioni tributarie, anche in contrasto con la regola comune espressa dall’art. 2729 c.c. per cui esse sono ammesse solo se gravi, precise e concordanti (sentenza n. 283 del 1987; in precedenza, sentenze nn. 50 del 1965 e 103 del 1983); o ancora con riguardo alla disciplina delle spese di giudizio (sentenza n. 53 del 1998).

Alla visione funzionale del processo vanno poi ascritte le decisioni con cui la Corte è giunta alla soluzione del caso propositole, ragionando in base allo scopo primario che

il legislatore ha conferito al giudizio. Da epoca risalente, in particolare, il giudice costituzionale ha riconosciuto che tale processo non appartiene alla “giurisdizione di annullamento”, poiché comporta invece un “giudizio sul rapporto”, finalizzato ad accertare “sussistenza ed entità” dell’obbligazione tributaria (in particolare, sentenza n. 63 del 1982). Anche in tal caso la Corte ha espresso una scelta non obbligata, posto che il carattere impugnatorio del giudizio, altresì valorizzato dalla giurisprudenza costituzionale (da ultimo, ordinanza n. 144 del 2006), avrebbe forse consentito una visione più affine al processo amministrativo che a quello civile.

Una volta presa tale posizione, si è imposto l’adeguamento ad essa delle peculiarità formali del rito che parevano contraddirla: in particolare, con la sentenza n. 313 del 1985, la Corte, pur a fronte di un elenco tassativo di atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, è giunta a propugnare l’ammissibilità del ricorso proposto contro altro atto (il rigetto della domanda di condono), in relazione “alla natura e alla finalità del giudizio tributario, non potendosi dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell’accertamento della sussistenza e dell’entità del debito tributario siano equivalenti”: si noti che a tale esito non si è giunti con declaratoria di illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui essa non prevedeva l’impugnabilità del provvedimento in questione, ma per mezzo di un’interpretativa di rigetto, ad elenco formalmente immutato.

Tuttavia, non sempre il giudizio della Corte è stato così deciso, poiché la funzione del processo è pur sempre calata in una struttura formale pronta a difendere le proprie ragioni: ove l’Amministrazione finanziaria rifiuti di adeguarsi in via di autotutela al sopravvenuto giudicato penale e non vi sia nel caso concreto atto impugnabile, non si è ritenuto di forzare i confini impugnatori del rito tributario, ma di suggerire la pratica dei “rimedi apprestati in via generale dall’ordinamento giuridico” innanzi alle altre giurisdizioni (sentenza n. 264 del 1997). Si è in definitiva in presenza di un rapporto dialettico tra funzione e coerenza strutturale del processo, i cui esiti appaiono mobili, arricchendo la complessità del modello costituzionale “debole” dedicato al contenzioso tributario.

8. Segue: la coerenza intrinseca

Accanto all'elemento funzionale del processo, che ne connota precipuamente natura e finalità, si pone l'esigenza che si è definita di reciproca coerenza intrinseca dei singoli istituti processuali, e che attiene alla stessa struttura formale del rito. Essa, secondo la Corte, ha, rispetto al processo civile ed amministrativo, una sua "spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio" (sentenza n. 53 del 1998); si connota per "caratteristiche di snellezza", con "un'articolazione assai semplice, funzionale all'esigenza di massima celerità" (sentenza n. 53 del 1998), per mezzo della quale è realizzata "una semplificazione delle attività processuali" (sentenza n. 520 del 2002), che rende il processo tributario "pur sempre diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile" (sentenza n. 196 del 1982); infine, il rito ha carattere impugnatorio (sentenza n. 109 del 2007) ed è "specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale" (sentenza n. 18 del 2000). Qui, non vi sono argomenti di rilievo costituzionale da spendere: la Corte individua ciò che a suo avviso sono i tratti salienti del modello di processo che il legislatore ha configurato, e se ne serve per testare la costituzionalità delle norme impugnate, *sub specie* di armonica corrispondenza a tale figura di sintesi. L'eventuale deviazione in cui il legislatore incorra cessa di essere coperta dall'ampia discrezionalità riconosciutagli nel configurare gli istituti processuali: così, ad esempio, l'obbligo di depositare il ricorso *brevi manu*, anziché utilizzando il servizio postale, diviene incostituzionale (sentenza n. 520 del 2002).

Anche in questo campo possono nascere interferenze con i canoni del giusto processo, e l'argomento della coerenza intrinseca serve non per accogliere, ma per rigettare questioni di costituzionalità.

Si è già ricordato la sussistenza di un espresso divieto legislativo di impiegare la prova per testi, dubitando che esso possa resistere alla infiltrazione del modello

internazionale del giusto processo. Ora, invece, il punto va valutato sulla base del solo diritto nazionale. Come è noto, la Corte non ha inteso sentire ragione, rigettando sistematicamente gli incidenti di legittimità sollevati a tale proposito: il processo tributario ha carattere scritto e deve svolgersi in modo semplificato, sicchè il legislatore ben può limitare i mezzi probatori, quand'anche ciò determini “una asserita impossibilità della parte di fornire *aliunde*, nel giudizio in corso, la prova di una specifica circostanza di fatto” (sentenza n. 18 del 2000). L'assolutezza di tale ultima asserzione pone, in verità, qualche dubbio: certamente le parti sono tenute a veicolare nel processo i fatti posti a fondamento delle domande secondo le forme previste a tal scopo, né la Corte potrebbe forgiare a piacimento atipici mezzi istruttori, sol perché quelle forme si dimostrano di fatto inadeguate allo scopo. Tuttavia, non si sarebbe trattato di questo nel caso di specie, quanto invece della rimozione di un divieto, per effetto della quale avrebbe trovato nuova accoglienza nel rito una tipologia di prova secolarmente sperimentata, anche in quello stesso rito, ed analiticamente disciplinata nell'ambito della procedura civile. Che davvero il legislatore, a fronte del diritto alla prova assicurato dall'art. 24 Cost., possa denegare l'ammissibilità di un simile mezzo, anche innanzi alla “impossibilità” di ricavare altrimenti detta prova, è perlomeno discutibile. Né la Corte pare convincente, quando si richiama alle limitazioni alla prova per testi previste dagli artt. 2721 ss c.c., giacchè, a parte ulteriori considerazioni già svolte (34), può osservarsi in senso contrario che si tratta di divieti ora rimovibili per effetto dell'apprezzamento del giudice (art. 2721, comma 2, c.c.), ora cedevoli, quando la prova documentale alternativa cessa di essere disponibile e si realizzi proprio quella impossibilità materiale che la Corte ha svilito con riguardo al processo tributario (art. 2724, n. 2 e 3 c.c.).

Del resto, nella già citata sentenza n. 114 del 2000, relativa al regime probatorio innanzi al giudice civile, si è già ravvisata “una sicura lesione del diritto di agire in giudizio” nella previsione che, in particolari casi, limitava il mezzo probatorio esperibile ai soli documenti. Il che parrebbe confermare che anche in tal caso la piena

espansione delle garanzie costituzionali del giusto processo è stata, nella sostanza, impedita da considerazioni discendenti dall'assetto strutturale del rito, discrezionalmente prescelto dal legislatore: infatti, l'introduzione a colpi di sentenza della prova orale nel caso appena citato sembra spiegarsi con il fatto che essa è ben familiare al procedimento civile, ma tale argomento non giustifica la perdurante estromissione di tale prova dal contenzioso tributario, giacchè, se l'esperibilità di essa è conseguenza necessitata di un precetto costituzionale sul giusto processo, allora non si vede come negarne in siffatta ipotesi l'applicazione, con un argomento di natura non costituzionale, ma di coerenza intrinseca.

Né sarebbe in ogni caso agevolmente spendibile il ragionamento impiegato nella sentenza n. 251 del 1989 a proposito del processo amministrativo, con riguardo alla distinta tipologia di situazione giuridica che ne è oggetto, perlomeno se si condivide l'idea, autorevolmente propugnata, che l'oggetto di esso sia un diritto soggettivo, ciò che è, peraltro, pacifico con riguardo alle liti di rimborso (35).

Profilo del tutto diverso caratterizzava, invece, la questione relativa al divieto per il giudice tributario di disporre consulenza tecnica d'ufficio, che alcuni rimettenti ritenevano in contrasto con l'art. 24 Cost.: nel respingerla (sentenza n. 560 del 1989), la Corte ha sottolineato sia la facoltà della Commissione tributaria di acquisire gli elementi necessari per mezzo di una relazione degli organi tecnici dell'Amministrazione, sia quella delle parti di chiedere la C.T.U. Questo è davvero un caso in cui, in assenza della compromissione del diritto alla prova, il legislatore è libero di disciplinare come crede gli istituti processuali, e serve a percepire la differenza che corre rispetto ad altre ipotesi, ben meno chiare.

In altri casi, argomenti di coerenza intrinseca valgono a puntellare le scelte del legislatore: ad esempio, in tema di assistenza tecnica in giudizio, una volta chiarito che non vi è "una scelta costituzionalmente obbligata alla assistenza di difensore abilitato" (sentenza n. 189 del 2000), la previsione normativa che estende l'esercizio del patrocinio a "soggetti aventi diversa qualificazione professionale" rispetto all'avvocato viene valutata non già con riguardo alla potenziale compromissione del

livello di preparazione *giuridica* del difensore, ma con lo sguardo rivolto alle “adeguate nozioni *tecniche*” di cui si possano ritenere in possesso ora i ragionieri e i dottori commercialisti (sentenza n. 210 del 1998), ora i consulenti del lavoro (sentenza n. 328 del 1998). Anzi, per questi ultimi, la limitazione dell’abilitazione difensiva a certe peculiari materie è il ragionevole “riflesso della competenza professionale” loro riconosciuta dall’ordinamento tributario. In altri termini, il peculiare oggetto materiale su cui cade il processo tributario si riverbera sui criteri di idoneità all’esercizio dell’attività difensiva, ponendo del tutto in ombra quel tratto coesistente alla difesa di qualsivoglia posizione giuridica, che è invece il dominio dei generali istituti del diritto sostanziale e processuale.

9. Segue: il rapporto con gli istituti generali di diritto processuale

Numerose tra le decisioni di cui si è finora dato conto si attestano sul principio di incomparabilità, ai fini del controllo di costituzionalità, degli specifici ordinamenti processuali disegnati dal legislatore. Anche con riferimento al processo tributario, tuttavia, si possono ravvisare esempi in cui tale principio, divenuto una sorta di clausola di stile con cui troncare dubbi di legittimità fondati sul raffronto tra discipline processuali non omogenee, si flette a favore di un’estensione di particolari istituti processuali al di là del seminato ove hanno visto la luce.

A prima vista, una posizione privilegiata dovrebbe essere rivestita in tale procedimento logico dalle norme del codice di procedura civile, poiché esse si applicano per espressa previsione normativa al giudizio tributario, in quanto compatibili, ed in assenza di una disciplina speciale di carattere derogatorio (art. 39 del d.P.R. n. 636 del 1972; art. 1, comma 2, del d.lgl. n. 546 del 1992) (36)

In realtà, la Corte ha ben presto sottolineato che il criterio direttivo in base al quale è stato adottato il d.lgl. n. 546 del 1992 è quello “dell’adeguamento, e non dell’uniformità”, rifiutandosi, ad esempio, di estendere al processo tributario la

disciplina della sospensione necessaria per pregiudizialità di cui all'art. 295 c.p.c. (sentenza n. 31 del 1998; ordinanza n. 8 del 1999).

Pare, invece, che il giudice costituzionale si sia mostrato più sensibile con riguardo ad istituti che fanno parte di un *corpus* di diritto processuale comune.

Un esempio assai chiaro si può cogliere nella travagliata giurisprudenza relativa alla disciplina delle spese di lite: in presenza di un ormai superato divieto legislativo a pronunciare su di esse, la Corte ritenne in origine che il solo raffronto con l'opposta regola sancita dall'art. 92 c.p.c. non fosse sufficiente a disvelare la denunciata illegittimità costituzionale (sentenza n. 196 del 1982); in seguito, chiamata a pronunciare sul divieto normativo imposto al giudice di condannare alle spese la parte sostanzialmente soccombente, in caso di cessata materia del contendere, la Corte rigettò la questione, enfatizzando la "maggiore snellezza del procedimento tributario rispetto a quello civile ordinario" e nuovamente ridimensionando gli effetti della volontà legislativa di "adeguamento" del primo al secondo (sentenza n. 53 del 1998, seguita da ultimo dall'ordinanza n. 303 del 2002). Tale ultima questione è stata invece accolta, con la sentenza n. 274 del 2005: la Corte si premura di sottolineare che il proprio giudizio si è basato in tal caso non già sul principio di uguaglianza rispetto alla normativa processual-civilistica, ma sul principio di ragionevolezza; e tuttavia "l'intrinseca irragionevolezza (...) emerge (...) con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria": insomma, quale che sia l'"etichetta" imposta a tale operazione, si pongono a confronto due discipline processuali, rimarcandone l'omogeneità strutturale (il carattere impugnatorio) per trarne un obbligo costituzionale di uniformità.

Vi è poi la già rammentata sentenza n. 520 del 2002, ove l'estensione al rito tributario del servizio postale ai fini del deposito del ricorso è motivata anche con riguardo alla circostanza per cui "l'intero sistema dei processi civili, amministrativi e contabili ammette l'uso dei mezzi telematici ed informatici": la costruzione ad opera della

legge di forme processuali comuni mostra quindi una certa capacità espansiva, benchè essa non concretizzi alcuna garanzia costituzionale minima.

Quando, invece, è dato ravvisare frammentazione nelle scelte settoriali del legislatore, il controllo di costituzionalità si arresta, ed anzi torna buono, in chiave negativa, il parallelismo con la procedura civile: l'esperibilità del giudizio di ottemperanza per le sentenze tributarie non definitive può essere in tal modo agevolmente denegata, rilevando che essa è prevista dalla legge per le sole pronunce del giudice amministrativo, e non per quelle del giudice ordinario (sentenza n. 316 del 2008).

Infine, l'identità delle situazioni giuridiche dedotte in causa, così rilevante altrove, non ha finora offerto spunti significativi: la Corte ha ad esempio escluso di dover trapiantare nel rito tributario la facoltà del giudice di sospendere l'esecutività della sentenza di secondo grado oggetto di impugnazione, nonostante essa sia invece riconosciuta nel processo relativo alle controversie su imposte e tasse, devolute alla cognizione del giudice ordinario (sentenza n. 165 del 2000; da ultimo, ordinanza n. 119 del 2007). Come si è già osservato, ulteriori sviluppi su questo terreno paiono poi resi più difficoltosi dall'attribuzione alle Commissioni tributarie della competenza generale in materia di tributi, che spunta l'argomento del parallelismo sostanziale della controversia al fine di generare identico parallelismo processuale.

10. Conclusioni

Possiamo infine trarre le somme, interrogandoci sul volto che la giurisprudenza costituzionale ha tratteggiato del processo tributario. Esso prolunga processualmente l'interesse sostanziale dello Stato alla riscossione dei tributi, ma nel dovuto bilanciamento con le garanzie costituzionali delle parti; ha carattere formalmente impugnatorio, ma realizza una giurisdizione vertente, perlomeno nelle liti di rimborso, sull'accertamento di diritti soggettivi patrimoniali; si svolge innanzi ad un giudice speciale cui è opportuno riconoscere ampi poteri istruttori, purchè esercitati

nell'osservanza del principio di terzeità e dunque largamente temperati dal principio dispositivo nell'acquisizione delle prove; assicura la parità delle parti e lo sviluppo del contraddittorio, ma nell'ambito di una struttura ispirata a criteri di snellezza, semplificazione e celerità; gode di una sua spiccata specificità, ma non manca di subire l'attrazione ora del processo civile, ora di quello amministrativo, e più spesso di ciò che si può considerare diritto processuale comune.

Tali elementi sono stati di volta in volta valorizzati, sottaciuti, combinati, al fine di risolvere i dubbi di costituzionalità proposti. Ciò è avvenuto lungo un percorso a tappe, la cui linea di tendenza pare mostrare un'accentuazione del carattere reattivo del contenzioso, in danno della componente attiva.

La dottrina si attendeva che tale processo fosse innescato dalla revisione dell'art. 111 Cost.; essa, invece, è stata largamente ignorata dalla Corte, che si mostrata più propensa ad assecondare le linee di sviluppo prescelte dal legislatore, se del caso ampliandone la portata, piuttosto che a ragionare in termini di garanzie costituzionali "forti".

Ciò ha determinato una risposta talora insoddisfacente sul piano costituzionale, rispetto alle gravi lacune che il processo tributario ha storicamente avuto, ed in parte ancora cela pur nell'ambito di una struttura certamente emendata dalle pecche più gravi: si è faticato ad applicare rigorosamente i principi di indipendenza ed imparzialità del giudice, e si è lontani dall'assicurarne la adeguata competenza tecnica; permangono dubbi sul regime delle prove ammesse; l'accesso alla difesa da parte di professionisti privi di formazione giuridica nasconde la persistente idea di un contenzioso minore, ove conta più la tecnica che il diritto.

Forse, piuttosto che gli oscuri natali del contenzioso, in fondo condivisi con il processo amministrativo, ha pesato l'inadeguatezza del giudice speciale cui esso è stato consegnato: infatti, in una prospettiva storica, le più significative pronunce di accoglimento si originano da processi celebrati innanzi al giudice ordinario, per la parte di giurisdizione che questi conservava sui tributi. Segno sia di una verosimilmente più sensibile attenzione del giudice ordinario per i profili di

incostituzionalità del processo, sia forse di una più vigile ricezione da parte della Corte, peraltro confortata dalla possibilità di operare sul terreno di un processo, come quello civile, già maturo e ben conformato dal legislatore.

Talvolta, una simile prudenza, forse sorretta dall'apprezzamento dell'interesse fiscale, ha prodotto effetti potenzialmente capaci di allargarsi oltre i confini del rito speciale: si pensi alla negazione del carattere essenziale della tutela giurisdizionale cautelare (sentenza n. 63 del 1982), che la Corte superò in seguito in relazione ad altri settori processuali, attendendo invece il legislatore del 1992 con riguardo al contenzioso tributario; ovvero, alla asserzione per cui la pronuncia giudiziale sulle spese non va ritenuta corollario del diritto di azione (sentenza n. 196 del 1982).

Nel complesso, la Corte ha tratteggiato il processo tributario, nell'attesa che i parametri di diritto internazionale inizino ad intrufolarsi indirettamente nel rito, operando sul duplice livello di tutela che si è cercato di porre in luce: ma, nell'esperienza concreta delle cose, modello costituzione forte e debole, pur separabili concettualmente, tendono poi a confondersi. Essi si alternano, si paralizzano vicendevolmente, si alimentano reciprocamente: in definitiva, danno vita ad un modello costituzionale *tout court* di processo tributario, forse tribolato, ma in ultima analisi sufficientemente delineato secondo il modo di procedere proprio della giustizia costituzionale.

Sulla base dei quanto osservato a proposito del rito tributario, ma verosimilmente in termini più generali, esso consiste nella formulazione di due capisaldi attraverso cui orientare il giudizio della Corte, ovvero a) la discrezionalità del legislatore nel disciplinare i singoli istituti all'interno di ciascun processo e b) la tendenziale incomunicabilità tra autonomi e distinti sistemi processuali.

Il giudice costituzionale si vale di tali principi come di clausole di stile cui ricorrere per risolvere le questioni che non appaiano meritevoli di ulteriori approfondimenti.

Essi, tuttavia, sono destinati a cedere in presenza di forti ragioni di diritto costituzionale.

In primo luogo, la discrezionalità del legislatore arretra, ove l'esercizio di essa abbia leso le garanzie costituzionali del giusto processo: a seguito della revisione dell'art. 111 Cost. queste ultime debbono includere sia la tutela soggettiva dei diritti delle parti, sia l'obiettiva conformazione che la Costituzione imprime ai procedimenti giurisdizionali, così da ricomprendere, perlomeno, i requisiti di indipendenza, imparzialità e competenza del giudice, il diritto di azione in giudizio, la parità delle armi, il contraddittorio, la pubblicità delle udienze.

Nonostante il tratto di uniformità che siffatte garanzie dovrebbero imprimere alla struttura basilare di ciascun processo, esse sono a propria volta assoggettate ad adattamenti peculiari. Talvolta, a tal fine, la Corte si vale di ulteriori disposizioni costituzionali, che la legittimino a valorizzare, invece che l'unità, le differenze: può essere il caso dell'art. 108, secondo comma, della Costituzione, a proposito dell'indipendenza dei giudici speciali, benchè anche in tali occasioni permanga l'esigenza di un fondo comune, per quanto minimale, di garanzie. In altri casi, è lo stesso significato delle garanzie costituzionali a mutare, in ragione dell'enfasi che si voglia attribuire alla componente soggettiva, ovvero oggettiva di esse: si è osservato tale tecnica di giudizio a proposito del principio di pubblicità delle udienze tributarie, formulato in una prima fase in termini di garanzia obiettiva, e slittato successivamente verso una visuale dispositiva, nell'interesse delle parti.

In terzo luogo, una simile correzione può avvenire in virtù dell'azione di altri principi costituzionali destinati a riflettersi sulla materia processuale: la funzione spettante ad una determinata tipologia di processo (l'accertamento della verità ai fini della responsabilità penale, l'interesse alla riscossione dei tributi) scavalca il diaframma tra norma sostanziale e norma processuale, esigendo che la seconda, entro certi limiti, si renda servente della prima. Naturalmente, tale operazione viene condotta in nome di esigenze di dignità costituzionale (nel nostro caso, l'art. 53 della Costituzione) idonee, in quanto tali, a porsi in bilanciamento con le garanzie del giusto processo, a volte rafforzando il disegno del legislatore (è sovente il caso delle pronunce sul rito

tributario), altre volte (il processo penale *ante* revisione dell'art. 111 Cost) contrastandolo energicamente.

Nonostante ciò, si è creduto di ravvisare nelle vicende giurisprudenziali del processo tributario il segno che disvela un qualche grado di condizionamento patito da siffatte ragioni di diritto costituzionale sostanziale in forza delle finalità che non la Costituzione, ma il legislatore abbia in modo contingente attribuito al contenzioso: si è ricordata a tale proposito la svolta imputabile alla sentenza n. 109 del 2007 in tema di poteri istruttori del giudice tributario, giunta forse non a caso a confermare una scelta legislativa in materia. Il “tono costituzionale” dell'elemento funzionale del processo rischia, in altri termini, di celare invece la comoda giustificazione della struttura “ordinaria” che esso abbia assunto nella legislazione vigente, e merita pertanto di venire impiegato, nel ragionamento della Corte, con una certa prudenza.

Si sono invece esaminati alcuni casi, nei quali la forza centrifuga della funzione del singolo processo ha fatto premio sull'istanza unificante delle garanzie del giusto processo.

Sul medesimo piano di rafforzamento delle differenze tra processi agisce la finalità che si è definita di coerenza intrinseca dei modelli processuali, in virtù in particolare dell'assoluzione che norme peculiari al rito (ad esempio, il divieto assoluto della prova per testi) possono ottenere sul piano costituzionale, grazie ad una pretesa corrispondenza di esse al disegno sistematico entro cui collocare quel modello.

Al contrario, un'azione centripeta può essere esercitata in virtù della comparazione tra istituti affini nell'ambito di distinti moduli processuali: la Corte, in tal caso, pare restia ad operare tale raffronto tra due singole branche dell'ordinamento, quand'anche sia il legislatore a porle in comunicazione (nel caso del rito tributario, tramite il rinvio alla procedura civile, in quanto compatibile), mentre si mostra più decisa, laddove percepisca la vigenza di un diritto processuale comune. In quest'ultima ipotesi, torna ad affiorare una linea di omogeneità tra settori ordinamentali che tuttavia non discende direttamente dal giusto processo costituzionale, quanto dall'intervento del

legislatore: l'identità delle situazioni giuridiche *sub iudice* potrà all'uopo fornire un'ulteriore ragione costituzionale a sostegno di simile tecnica decisoria.

Su di un simile, già di per sé complesso contesto di riferimento, sono destinate ad impattare le decisioni della Corte EDU in via generale, e, nello specifico ambito di competenza, lo stesso diritto comunitario, che esige effettività ed equivalenza della tutela delle posizioni giuridiche comunitariamente rilevanti (37): a propria volta, il gioco delle discriminazioni a rovescio si può prestare ad un effetto moltiplicatore, che raggiunga persino un processo, come quello tributario, in larga parte indifferente ai parametri della Convenzione.

In conclusione, si può forse dire che quello tributario costituisce un modello processuale minore, ma va ora aggiunto che non minori, ed anzi forse di valenza più generale, paiono invece essere invece le tematiche che esso solleva nell'ambito di pertinenza della giustizia costituzionale.

NOTE

1) In origine, a seguito della legge di abolizione del contenzioso amministrativo del 1865, l'AGO si affermò come competente a conoscere di tutte le liti d'imposta, in quanto percepite come controversie aventi ad oggetto diritti soggettivi, con la sola eccezione delle questioni di estimazione dei redditi, affidate in via esclusiva alle Commissioni comunali e provinciali (l. n. 1830 del 1864; l. n. 3021 del 1866)

Fin dal 1867 (l. n. 3919 del 1867), tuttavia, la cognizione del giudice ordinario venne ad esercitarsi quale atipica seconda fase del giudizio già consumatosi presso le Commissioni tributarie, il cui esito tornava in tal modo *sub iudice*, ferma la consueta riserva alle sole Commissioni delle questioni di estimo: su queste vicende, P. Russo, *Processo tributario*, in Enc. Giur. 1987, 755 ss.

2) E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 1969, 36 ss

3) V. Onida, *Giurisdizione speciale*, in Novissimo Digesto italiano, App. 1982, 1065 ss. Tali decisioni, su cui si tornerà in seguito più diffusamente, certamente consegnavano la tutela giurisdizionale sui tributi ad organi di assai sospetta indipendenza e comunque privi, nell'esercizio delle proprie attribuzioni, del reticolo processuale attraverso cui assicurare il pieno svolgimento del diritto di difesa dei contribuenti; tuttavia, il sacrificio non doveva allora essere avvertito in termini particolarmente drammatici, sia in ragione della duplicazione della tutela processuale avanti al giudice ordinario, sia nell'imminenza di una revisione che determinasse, se non la soppressione, comunque l'assorbimento dei giudici tributari nelle maglie della giurisdizione ordinaria

4) La sostanziale latitanza della Corte colpisce a maggior ragione, se si pone mente agli argomenti con cui proprio quest'ultima, nel 1969, tornò sui propri passi, decidendosi stavolta per il carattere amministrativo delle Commissioni: il macroscopico vizio di indipendenza del giudice tributario, sia in fase di nomina dei componenti, sia in fase di scioglimento della Commissione, nonché la sottrazione di esso al basilare principio della domanda, nello spregio del diritto di difesa del

ricorrente, rendeva palese che fino ad allora la giustizia (per tale la Corte, fino ad allora, aveva accreditato il processo tributario) si era esercitata in forme del tutto incompatibili con il modello costituzionale di giusto processo. È interessante notare che quando, nel 1974, la Corte tornò a riconoscere la natura giurisdizionale delle Commissioni, ciò avvenne dichiaratamente per effetto della sopraggiunta riforma legislativa introdotta dal d.P.R. n. 636 del 1972, con il quale si operò un primo, parziale tentativo di addolcire il tratto amministrativo del procedimento, rafforzandone il carattere giurisdizionale. La Corte, in altri termini, quando si trovò obbligata a trarre drastiche conseguenze dal principio, da essa originariamente enunciato, per cui le Commissioni costituivano giurisdizione, preferì, piuttosto, rinnegare tale premessa; ma quando fu invece il legislatore ad emendare tale sistema processuale dai suoi vizi più marcati, non vi fu esitazione ad affermare nuovamente il controllo di legittimità costituzionale sul processo tributario

5) T. Tesauro, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berliri), 2006, 226

6) Come è noto, l'ordinanza n. 144 del 1998, seguita alla revisione legislativa del 1992, ha riconosciuto al legislatore “il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente”

7) “La giurisdizione del giudice tributario (...) deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto”: sent. n. 64 del 2008; ord. n. 130 del 2008

8) L. P. Comoglio, *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. Trim. dir. proc. civ.* 1991, 685; G. Ferrara, *Garanzie processuali dei diritti costituzionali e “giusto processo”*, in *Rass. Parl.* 1999, 539 ss; N. Trocker, *Il valore costituzionale del “giusto processo”*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile* (a cura di Civinini e Verardi), 2001, 42 ss; F. Cuocolo, *Rilevanza costituzionale del “giusto processo”*, in *Quaderni regionali*, 2006, 17 ss

- 9) M. Cecchetti, *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in Enc. Giur. 2001, 595 ss: A. Andronio, in *Commentario alla Costituzione* (a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti), *sub art. 111*, 2006, 2106; P. Ferrua, in *Commentario della Costituzione* (a cura di Branca-Pizzorusso), *Leggi costituzionali e di revisione costituzionale 1994-2005*, 2006, 69
- 10) E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in Riv. Dir. trib. 2001, 1095 ss ed in particolare 1118 ss; F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib. 2003, 11 ss; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in Rass. Trib. 2004, 11 ss
- 11) Con riguardo al processo tributario, tale affermazione è contenuta da ultimo nella sentenza n. 59 del 2009
- 12) L. P. Comoglio, *I modelli cit.*
- 13) Da ultimo, l'ord. 143 del 2009 della Corte costituzionale si è dovuta confrontare con una censura basata sull'art. 117, primo comma, Cost., relativa al divieto di testimoniare per chi sarebbe legittimato ad intervenire nel giudizio civile.
- 14) G. Chiovenda, *Del sistema negli studi del processo civile, ora in Saggi di diritto processuale civile*, 1993, 227; F. Carnelutti, *Sistema di diritto processuale civile*, 1936, 4 ss
- 15) V. Denti, *Sistema e riforme. Studi sulla giustizia civile*, 1999, 13 ss
- 16) M. Taruffo, *Sui confini: scritti sulla giustizia civile*, 2002, 54
- 17) M. R. Damaška, *I volti della giustizia e del potere. Analisi comparatistica del processo*, ed. it. Il Muino, 1991, in particolare 158-161; 251 ss
- 18) Sentenza n. 76 del 1981; in punto di condanna alle spese, sentenza n. 253 del 1994.
- 19) Il riferimento è ovviamente alla sentenza n. 361 del 1998, con cui la Corte allargò visibilmente il canale di accesso in dibattimento di atti assunti nelle indagini preliminari, inducendo il legislatore della revisione costituzionale alla riforma dell'art. 111 Cost. Per una sintesi di tale giurisprudenza, T. Rafaraci, *Contraddittorio*,

oralità, diritto alla prova: dal prolungato ossequio alle sentenze del 1992 all'interpretazione virtuosa del nuovo art. 111 Cost., in *Il diritto processuale penale nella giurisprudenza costituzionale (a cura di Conso)*, 2006, 607 ss

20) Ad esempio, con la sentenza n. 191 del 1981 si estese il reclamo contro l'ordinanza dichiarativa dell'estinzione del processo esecutivo civile per rinuncia agli atti, essendo stato questo rimedio previsto per ipotesi ritenute dalla Corte equivalenti.

21) A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, 2002, 4 ss; id. *Appunti sui rapporti tra diritto sostanziale e processo*, in *Appunti sulla giustizia civile*, 1982, 60 ss

22) E. Allorio, *Diritto cit*, 37

23) A. Pizzorusso, in *Commentario della Costituzione* (a cura di Scialoja e Branca), *sub art. 102*, 1994, 202

24) V. Onida, *Giurisprudenza cit.* 1067

25) R. Conte, *Il criterio di ragionevolezza nel sindacato costituzionale di norme processualcivilistiche*, in *Diritto processuale civile e Corte costituzionale* (a cura di Fazzalari), 2006, 115 ss

26) G.P. Liuzzi, *Il diritto alla difesa*, in *Studi in onore di Carmine Punzi*, 2008, I, 524 ricorda a tale proposito la giurisprudenza costituzionale che escluse il carattere obbligatorio dell'assistenza del difensore, "finendo però per leggere il diritto alla difesa di cui all'art. 24 (Cost) alla luce delle norme dettate nei codici di rito".

27) La Corte EDU, ad esempio, ha ritenuto applicabile l'art. 6 ai giudizi aventi ad oggetto le procedure di esproprio, l'uso e il godimento di beni pubblici, l'autorizzazione necessaria per l'esercizio di un'attività economica, e così via: si trova una sintesi di tale giurisprudenza nell'opinione dissenziente allegata alla decisione Ferazzini

28) F. Gallo, *Giusto processo (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2003

29) Tra le molte, Cass. n. 19367 del 2008; id. n. 20675 del 2005; id. 11350 del 2004

30) A. Bodrito-A. Marcheselli, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale*, in *Riv. Dir. trib.* 2007, 739, e nota 50; per

la contraria opinione , C. Glendi, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta delle sanzioni*, in Riv. Giur. trib. 2007, 389

31) Per tutti, E Manzon, *Processo* cit. 1140. Con la sentenza n. 108 del 1962 la Corte esclude che i componenti delle sezioni specializzate agrarie dovessero essere in possesso di una formazione giuridica.

32) E' infatti oramai superata l'opinione che il diritto di agire in giudizio concerne la sola azione in senso stretto e non anche le attività processuali successive, necessarie alla piena tutela giurisdizionale: sul punto, ad esempio, N. Trocker, *Processo civile e Costituzione*, 1974, 195; I. Andolina-G. Vignera, *I fondamenti costituzionali della giustizia civile. Il modello costituzionale del processo civile italiano*, 1997, 64

33) A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in Dir. e prat. Trib. 2001, 793; P. Borea, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in Diritto tributario e Corte costituzionale cit. 57 ss; F. Tesauro, *Il processo* cit. 229

34) P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: profili di illegittimità costituzionale*, in Diritto tributario e Corte costituzionale cit. 279, al quale si rinvia per l'indicazione dell'ampia bibliografia sul punto

35) F. Gallo, *Giusto processo*, cit., 2 ss

36) C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in Dir. e prat. Trib. 2000, 1700 ss

37) In riferimento al processo tributario, si veda ad esempio L. Trombella, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della corte di giustizia europea*, in Riv. Dir. trib. 2009, 475 ss