

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Claudio PREZIOSI

Professore di Diritto Tributario presso la Facoltà
di Giurisprudenza dell'Università degli studi di SALERNO

1. - Gli studi sull'istruttoria del processo tributario non sembrano aver mai suscitato l'appropriato e specifico interesse della giurisprudenza teorica italiana; né più fiorente può dirsi la produzione della giurisprudenza pratica che sul medesimo tema è dato rinvenire nei repertori.

Ben pochi infatti risultano essere gli apporti dottrinali della dottrina, che tradizionalmente ha preferito riservare all'argomento piuttosto le circoscritte trattazioni manualistiche e le note a sentenza, o tutt'al più le voci di commentari; mentre deve tuttora registrarsi, sia pure con qualche interessante eccezione, la sostanziale carenza del respiro monografico e perfino del saggio tematico.

Altrettanto episodico appare l'intervento del giudice tributario, specie negli ordinamenti previgenti a quello attuale del D.lvo 546/1992; ed invano si ricercerebbe nelle non numerose pronunce edite dalla Sezione tributaria della Corte sui poteri istruttori l'espressione di una avvertita esigenza di ricostruzione sistematica.

La spiegazione del fenomeno può affidarsi ad una serie complessa di ragioni, talune di carattere sostanziale attinenti alla natura stessa della lite fiscale; altre di carattere strutturale da ricollegarsi alla specifica conformazione del processo che per esse il legislatore ha tradizionalmente ritenuto di apprestare; altre ancora di carattere ambientale, in vista alle conseguenze provocate dalla modalità di reclutamento e dal trattamento economico che ancora oggi risultano riservati al giudice tributario.

❖ *Sotto il primo profilo*, di carattere strutturale, va rammentato che le controversie d'imposta possono essere decise nella quasi totalità dei casi sulla sola base di prove documentali, come tali precostituite e versate in atti da entrambe le parti. Difatti, quand'anche non derivasse da inadempienze formali connesse ad emergenze puramente cartolari, la pretesa del maggior tributo è normalmente sorretta dai risultati della cd. "istruzione primaria" compiuta dall'Ufficio finanziario nel seno del procedimento amministrativo di accertamento. Ed a sua volta, l'istruzione primaria non può che comporsi di quegli apporti documentali (scritture contabili, fatture, atti negoziali, corrispon-

denza, dichiarazioni di terzi, comunicazione di dati etc.) che la stessa A.F. è tenuta procurarsi (i) nel rispetto del principio costituzionale di buon andamento (art.97 Cost.) che le impone di dimostrare innanzitutto a se stessa la fondatezza della pretesa prima di tentarne l'attuazione nei confronti del contribuente; e (ii) nell'esercizio degli appositi poteri strumentali che la legge le conferisce nei singoli microsistemi d'imposta (specie in materia di imposte dirette, iva e registro).

A questo punto è cosa conseguenziale ed ovvia che anche il processo successivamente instaurato dal contribuente per opporsi alla pretesa del Fisco esibisca l'analogo carattere strettamente documentale.

Posto invero che l'istruttoria primaria viene riversata all'incanto processuale al momento della proposizione del ricorso, nella grande maggioranza dei casi al giudice non resta che procedere al controllo imparziale della completezza del materiale documentale addotto dalla parte pubblica al fine di confrontarne – con opportuno vaglio critico, da spiegarsi sul piano logico e su quello giuridico - la concludenza e la coerenza rispetto all'opposta documentazione depositata dalla parte privata.

Non a caso, del resto, l'istruttoria processuale viene qualificata dagli studiosi come “secondaria”; e ciò non solo nel senso che essa viene temporalmente dopo quella primaria quanto soprattutto per evidenziare che in definitiva l'una esibisce una sorta di valenza fondante e confinatoria rispetto all'altra. Anche a livello operativo infatti è diffuso l'implicito convincimento di una vera e propria priorità qualitativa e quantitativa dell'attività probatoria svolta in sede amministrativa, rispetto alle possibilità concesse a quella giudiziale, data la maggiore disponibilità di tempo, la ricchezza di personale utilizzabile e l'agilità dei collegamenti organizzativi. Il tutto esplicito nel contesto di un agire pubblicistico e (per taluni) perfino assistito da generale presunzione di legittimità. Chiaro allora che il carattere eminentemente documentale delle prove da acquisirsi al processo per forza di cose ne riduce l'istruttoria a manifestazioni alquanto embrionali.

❖ *Sotto il profilo strutturale* si può osservare che, non dissimilmente da quelli prevalenti, il rito processuale congegnato dal D.lvo 546/1992 in realtà si presta malamente allo svolgimento di attività istruttorie.

Intanto, forse proprio perché tendenzialmente ripiegata sulle risultanze della istruzione primaria e sugli elementi documentali di contrasto addotti dal contribuente con la proposizione del ricorso ovvero nell'apposito termine dell'art. 32, la trattazione della causa è destinata a svolgersi essenzialmente per iscritto ed in camera di consiglio, essendo solo eventuale persino l'audizione personale delle parti.

Soprattutto, è significativo che la struttura della fattispecie neppure espli-

citamente prevede o accoglie disposizioni specificamente dirette alla disciplina di attività istruttorie non documentali: cosicché anche per l'espletamento di quelle ammesse dall'art. 7 è pur sempre necessario il ricorso al problematico raccordo con il corredo regolamentare sussumibile in via generale dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, come disposto dall'art.1² D.lvo cit.-

❖ *Sotto il terzo profilo*, quello ambientale, indubbiamente rileva il dato statistico, e peraltro da tutti obbiettivamente conoscibile, della scarsa propensione delle Commissioni a disporre mezzi istruttori in virtù di ragioni che sembrano persino esorbitare dai caratteri strutturali del processo o dalle esigenze sostanziali connesse all'esercizio della giurisdizione per approdare a più prosaiche istanze di celerità da perseguirsi a qualunque costo.

Di fatto sta che il giudice tributario - scrutinato per l'espletamento di funzioni giurisdizionali a tempo determinato - è retribuito esclusivamente in base al numero delle sentenze emesse dal Collegio. Laddove, per l'eventuale attività istruttoria non gli è riconosciuto *alcun particolare compenso*, con il paradossale risultato che l'impegno lavorativo profuso per raggiungere un più elevato grado di verità oltre gli schermi documentali inevitabilmente si traduce (e viene soggettivamente avvertito) nei termini del minor guadagno corrispondente al ridotto numero di sentenze depositate.

2. - Negli ultimi tempi, tuttavia, sui temi dell'istruttoria processuale in ambito fiscale si va affermando una significativa inversione di tendenza. E' plausibile che il fenomeno possa trovare spiegazioni concorrenti e di diverso segno.

Intanto, comincia a radicarsi un diverso concetto che l'opinione pubblica va maturando circa i corretti rapporti che debbono essere istituiti tra l'autorità dello Stato impositore e libertà patrimoniale del cittadino.

Ad esempio, in un momento storico come quello attuale in cui si afferma sempre di più la tendenza a tassare i proventi mobiliari *su base catastale o virtuale* piuttosto che non su quella della ricchezza effettivamente posseduta (con la inevitabile ricaduta processuale dell'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, cui spetta infatti di dimostrare che il discostamento dalla base di tassazione "normale" non sia da imputarsi a fatti di evasione), viene diffusamente avvertita come iniqua ed intollerabile, anche in base alle minimali garanzie costituzionali, la circostanza che la prova della insussistenza della ricchezza affermata dall'Ufficio sia poi di fatto resa *impossibile o eccessivamente difficoltosa* in ragione del solo ricorso ad elementi documentali.

Certamente ha poi concorso al risveglio dell'interesse il dibattito dottri-

nario e giurisprudenziale che ha recentemente scosso la coscienza nazionale sul tema del “giusto processo” e sulla insopprimibile esigenza della *assoluta parità delle parti in contesa a fronte della imparzialità del giudice* (così nel testo novellato dell’art. 111 Cost.). Vero è che la discussione ha riguardato principalmente il versante penalistico; ma ne sono indubitabili anche i riflessi in campo fiscale, come subito si avrà modo di dimostrare.

Può infine favorevolmente registrarsi l’accresciuta consapevolezza della propria dignità di giudice istruito ed imparziale che va formandosi nei ranghi delle Commissioni tributarie ad un quinquennio dalla entrata in vigore della disciplina del D.lvo 546/1992, e plausibilmente anche per effetto delle fondamentali innovazioni sull’obbligo dell’assistenza tecnica per le parti, della condanna alle spese del soccombente nonché della ordinaria sindacabilità delle sentenze innanzi alla S.C.

Di contro, era diffusa in dottrina l’opinione che per nei previgenti sistemi – e pur dopo i conati di giurisdizionalizzazione ravvisabili negli interventi legislativi di cui ai RD. 1639/1936 e 1516/1937 - l’ordinamento aveva di fatto relegato il giudice tributario nel sospetto limbo del partecipe marginale e comunque relativamente affidabile nella contesa tra Fisco e contribuente alla ricerca di materiale imponibile.

3. - In un tal contesto di nuove e stimolanti sollecitazioni la questione dell’ampiezza e delle modalità di esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni logicamente assume una posizione di rilievo centrale, come ben appare dai sempre più frequenti arresti della S.C. sui profili di legittimità connessi all’istruttoria del processo, com’è dato registrare nei repertori soprattutto dopo la pubblicazione della sentenza nr.18/2000 della Corte Costituzionale (che, respingendo il dubbio di illegittimità costituzionale dell’art.7⁴ D.lvo 546/1992, aveva tuttavia interpretato la norma nel senso che essa non escluderebbe affatto l’*acquisibilità bilaterale* delle dichiarazioni indizianti di terzi).

Sennonché l’approccio testuale dell’interprete deve contenersi in un compendio di norme singolarmente avaro, quanto meno con riguardo alle disposizioni che il legislatore della riforma del 1992 ha ritenuto di dedicare specificamente al tema.

Difatti, queste ultime si rinvergono prevalentemente nell’art. 7 e nell’art. 58¹ D.lvo 546/1992; mentre le poche residue che vi fanno cenno (ad esempio, gli artt. 24¹, 32) evidenziano una portata eminentemente applicativa, per di più con riferimento alla sola produzione documentale.

Sul piano morfologico del dettaglio può osservarsi che con la rubrica “*poteri delle commissioni tributarie*” il cit. art. 7 si compone di cinque commi, l’ultimo dei quali (sul potere di disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali) è tuttavia estraneo al tema dell’istruttoria concernendo piuttosto

l'estensione dei poteri decisorio del giudice, mentre il quarto lo riguarda solo marginalmente visto che, prescrivendo il divieto del giuramento e della prova testimoniale, si limita a definire una confinazione esterna dei poteri medesimi.

Per i fini che qui interessano assumono invece rilievo i residui tre commi:

- Il primo comma si riferisce a poteri officiosi del giudice tributario che risultano modellati a somiglianza di quelli che in taluni microsistemi del processo ordinario sono accordati al giudice civile [v ad esempio l'art.115 c.p.c. sull'officialità dei poteri istruttori in materia laburistica (art. 421 c.p.c.) e cautelare (art. 669-*sexies* c.p.c.)] e che alla loro volta – quanto allo specifico contenuto – sono conformati per rinvio a “tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”, ma con l'essenziale precisazione che ciò può avvenire esclusivamente “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*”.
- Il secondo comma consente l'ammissione della consulenza tecnica quando occorra acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità; ed in alternativa ad essa, in termini di dichiarata equipollenza, la richiesta di “*apposite relazioni*” ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza.
- Il terzo comma infine attribuisce al giudice il potere di autorizzare l'acquisizione al processo, ovvero di ordinare direttamente l'esibizione di tutti “*i documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*” in qualunque fase di esso e dunque anche nel momento in cui risultino verificate le preclusioni stabilite in materia dagli artt. 32 e 58² in relazione all'art. 61.

L'art. 58 attiene all'istruttoria del processo di appello, e si compone di due commi. Il primo, di novella fattura rispetto al rito previgente, al più attento scrutinio in effetti disvela un contenuto di assai modesto impatto operativo essendo verosimilmente diretto solo a circoscrivere (alle nuove prove ritenute “*necessarie ai fini della decisione*”) la possibilità di applicare in sede di gravame i poteri officiosi già assegnati al giudice del primo grado e non esercitati in quella occasione. Il secondo comma conferma semplicemente “*la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*”, in tal modo rafforzando l'idea della efficacia privilegiata che il legislatore ha inteso attribuire a siffatto mezzo di prova, sia pur nella peculiare logica del processo di tipo dispositivo di cui appresso si dirà.

Si vede bene, dunque, che il microsistema del rito fiscale di per sé certamente non giova ad offrire risposte esaurienti alla pluriforme varietà di nodi problematici – e soprattutto quelli di carattere dommatico e preliminare – suscitati dalla norma in esame.

Tra gli altri spiccano – ad esempio e senza pretesa di completezza – quelli concernenti:

I. il rapporto tra i poteri istruttori dell'art. 7 D.lvo 546/1992 e l'onere della prova;

II. i requisiti di ammissibilità ed i criteri generali dell'esercizio dei poteri istruttori;

III. la questione della doverosità e della sindacabilità dell'esercizio dei poteri istruttori, ciascuno dei quali implica importanti ricadute sul piano operativo ed al tempo stesso non manca di riflettere le fondamentali scelte concettuali che l'interprete ritenga di anteporre sulla natura del processo tributario.

Di qui la necessità che la ricerca dei principi, delle consequenziali opzioni teoriche e delle soluzioni concretamente praticabili nel processo sia orientata verso gli ulteriori contenuti normativi ritraibili dalla norma di rinvio posta in apertura del testo legislativo (art. 1²), laddove è prescritto che *“i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

4. - Giova a tale ultimo riguardo, e prima di tentare un'attendibile risposta ai tre quesiti innanzi prospettati, un breve intermezzo di ricognizione di quel che emerge in punto di principi sul versante codicistico.

Nel codice di procedura civile esistono norme che fissano la regola in base alla quale chi vuol far valere un diritto in giudizio deve farne domanda al giudice competente (art.99 c.p.c.), donde l'obbligo per il giudice di attenersi ai fatti rappresentati dalle parti con conseguente divieto di judicare ultra aut extra petita (art.112 c.p.c.). L'asserto, comunemente conosciuto con il sintagma *“onere della domanda e dell'allegazione”*, costituisce una connotazione tutt'affatto peculiare del processo civile.

Nel diritto comune v'è poi la fondante disposizione dell'art.115 c.p.c. in forza della quale *“salvo i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione prove proposte dalle parti”*. Ciò significa che, in aggiunta all'onere dell'allegazione, quivi la parte è anche posta nella condizione di dover necessariamente offrire la dimostrazione di tutti i fatti dai quali essa pretenda di derivare il diritto fatto valere in giudizio, ovvero per converso di quelli cui la stessa dichiara di voler affidare l'efficacia di estinguere o

modificare il diritto fatto valere dalla controparte. Al riguardo comunemente si parla di *onere della prova* per evidenziarne (*in senso oggettivo*) la proiezione processuale della regola di diritto sostanziale che si ricava dalla norma dell'art.2697 c.c. (ove è detto che “chi vuol far valere in giudizio un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce la inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda”); e si aggiunge che l'omessa ottemperanza (*onere in senso soggettivo*) genera per la parte l'inevitabile soccombenza nel giudizio.

Per i fini di interesse, è importante evidenziare quale sia l'effettivo significato che la dottrina assegna al principio dell'onere della prova. Nel momento in cui si esclude che il giudice possa individuare da sé i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa fatta valere dall'attore e quindi di ricercarne officiosamente le prove, e per converso si afferma che di tutto ciò sia onerata la parte a pena di soccombenza, con tutto ciò immancabilmente si finisce per riconoscere che nell'ipotesi di inottemperanza dell'onere ovvero di perdurante dubbio la sorte della causa resta affidata ad una *regola residuale di giudizio*, nel senso che dovrà tout court prevalere la parte opposta a quella che risulti non aver fedelmente ottemperato all'onere di sua spettanza. Come dire, insomma, che in un processo di tipo dispositivo il giudice è tenuto a limitarsi alla verità (“*processuale*”) che gli appare dal complessivo incarto presentatogli dai contendenti indipendentemente dalla rispettiva spettanza della ragione e del torto che pur gli sia dato di intravedere – ovvero addirittura di conoscere personalmente ex informata scientia - per la *verità storica degli accadimenti*.

E l'assunto di certo non sorprende, per un verso considerando che nessun serio processo giurisdizionale può concludersi con una pronuncia di denegata risposta (non liquet); e per altro verso osservando che nella sua logica di impianto il modello dispositivo si addice a controversie di tipo privatistico ove gli interessi dedotti sono in thesi equivalenti e dove perciò di norma vige la regola della disponibilità dei diritti cosicché l'inottemperanza dell'onere probatorio ben può essere oggettivamente e soggettivamente equiparato ad una rinuncia ammessa.

Senonché il rigore di siffatta “regola residuale di giudizio” appare alquanto attenuato anche nel modello processuale ordinario. Come si è rammentato, infatti, ai sensi dell'art.115 c.p.c. il principio può subire deroga quante volte ciò sia disposto dalla legge, che del resto proprio nel versante privatistico fornisce non pochi esempi al riguardo.

Ma al tempo stesso è chiaro che la deroga di cui si parla riguarda solo la possibilità dell'acquisizione officiosa di prove che le parti hanno mancato di offrire, senza incidere affatto sulle implicazioni finali della “regola”, nel sen-

so che – mancata la prova dei fatti anche all’esito dell’ulteriore esperimento istruttorio disposto dal giudice – la decisione sarà parimenti sfavorevole per la parte inadempiente.

Il che apre il pensiero ad un successivo concetto, altrettanto fondamentale per il tipo di fattispecie in questione: è che l’esercizio officioso dei poteri istruttori nel processo dispositivo non può mai esibire una connotazione per così dire assistenziale, come se fosse semplicemente diretto a sorreggere le ragioni di una parte rispetto all’altra. Di qui il duplice corollario che:

- a. il giudice non può svolgere attività probatorie officiose di tipo “esplosivo”, cioè intese non alla dimostrazione di fatti già determinati e già acquisiti bensì alla mera ricerca (“al buio”) di circostanze imprecisate e solo ipoteticamente idonee allo scopo della decisione;
- b. se non può introdurre nel processo fatti diversi rispetto a quelli dedotti dai contendenti, e soprattutto i cd. “fatti principali” che attribuiscono alla parte il diritto fatto valere nel giudizio, la prova officiosa può tutt’al più riguardare i soli fatti secondari, cioè quelli che servono solo ad apportare meri contributi alla conclusione logica dei fatti principali, ovvero a completarne l’efficienza giuridica.

5. - [Sul rapporto tra i poteri istruttori dell’art. 7 D.lvo 546/1992 e l’onere della prova]. Ritornando dunque al primo dei tre quesiti elencati al par.3, può principiarsi con il riconoscere che le disposizioni del D.lvo 546/1992 convalidano pienamente quella natura dispositiva che già appare dalla norma dell’art.1² in relazione all’ordinamento di rinvio. Ed invero:

❖ *Quanto all’onere dell’allegazione*, si rinvencono esplicite conferme nell’art.7¹ D.lvo 546/1992, ove – come si è già ricordato – compare un inciso di portata illuminante e decisiva.

Il giudice tributario, per quanto disponga anche di poteri istruttori ad esercizio officioso, non può in alcun caso travalicare con i suoi provvedimenti, e dunque con la sua decisione, il confine delimitato dai fatti allegati dalle parti. Peraltro il concetto è rafforzato dall’art. 18² lett.d) ed e), a proposito dell’onere imposto al ricorrente (a pena di inammissibilità) di specificare l’oggetto della domanda ed i motivi di essa (id est della causa petendi e dei fatti che la sorreggono).

Infine, ad una non diversa logica sembra ispirato il vasto corredo delle disposizioni sostanziali che già impongono all’A.F. di motivare i provvedimenti impositivi rappresentando puntualmente i fatti ritenuti idonei allo scopo.

❖ Quanto all'onere della prova nell'art.23³ D.lvo 546/1992 è addirittura stabilito che nel costituirsi in giustizia l'amministrazione resistente è tenuta ad indicare, tra l'altro, le prove di cui intende avvalersi, essendo oramai acclarato che – fatte salve le eccezioni in cui si verifichi per legge una vicenda di inversione – spetta all'Ufficio e non al contribuente l'onere di provare innanzi al giudice la fondatezza della pretesa fiscale fatta valere con l'atto di imposizione.

Ora, se “*dispositivo*” è il processo, neppure può mancare il vigore della “*regola residuale di giudizio*” imposta dal modello prescelto ed in forza della quale la parte onerata resta comunque soccombente sol che risulti non avere offerto al giudice la prova dei suoi asserti. Chiaro altresì che quella regola deve applicarsi, allo stesso modo, sia alla parte pubblica che a quella privata.

Il disposto dell'art.7 attesta però che il legislatore ha inteso moderare il rigore della regola anzidetta. Posta la peculiare natura degli interessi in gioco e la loro rilevanza costituzionale, infatti, la norma accorda al giudice taluni poteri istruttori ad esercizio officioso che intanto, lungi dall'alterarne la natura, risultano senz'altro rispettosi della norma dell'art.115¹ c.p.c. che appunto ammette deroghe al principio dell'onere della prova.

Già dalla testuale lettura traspare dunque una più profonda verità, tale da orientare decisamente la ricerca dell'interprete: proprio in ragione del ruolo imparziale che gli spetta al confronto di entrambe le parti e rispetto alla tutela di interessi garantiti, la norma dell'art.7¹ impone di credere che *il giudice non è affatto investito di una mera ed arbitraria facoltà di indagine*, cosicché sia poi sempre legittima ed insindacabile la sua decisione di astenersi dall'esercizio dei relativi poteri.

Altrimenti detto, se dal fascicolo effettivamente risultino temi fattuali dal cui approfondimento verrebbe escluso il rigore del principio sull'onere della prova, per effetto dell'art.7¹ cit. il giudice *ha in realtà un vero e proprio dovere giuridico di attivarsi, anche di ufficio*, perché l'ordinamento in materia di tributi gli impone di non fare ricorso alla regola residuale di giudizio se non dopo aver deliberato ogni opportunità di segno contrario.

6. - [Sui requisiti di ammissibilità ed i criteri generali dell'esercizio dei poteri istruttori] L'assunto da ultimo prospettato richiede le seguenti precisazioni, che investono rispettivamente la posizione dell'Ufficio e quella del contribuente:

A) Si è già avuto modo di chiarire che il giudice tributario è chiamato ad intervenire solo dopo che la P.A. abbia già svolto l'istruzione primaria della controversia, facendovi confluire tutti gli elementi di prova che in base a legge andavano doverosamente ricercati ed acquisiti prima di adottare l'atto impositivo.

Di tale ultimo assunto costituisce sufficiente dimostrazione la considerazione che il più delle volte è la legge stessa ad imporre all'Amministrazione di far rifluire nella motivazione l'indicazione dei *fatti* sui quali l'accertamento si fonda nonché la specificazione delle *prove* che si sia ritenuto di utilizzare per sostegno.

Si sta dunque parlando (quanto meno) di tutti i fatti principali per i quali si assume dovuta l'imposta, che conseguentemente – sempre stando al descritto principio dispositivo che regola il processo ed alle sue implicazioni – non possono giammai formare oggetto di prova officiosa da parte del giudice tributario.

Ciò equivale alla fondamentale affermazione che – una volta acclarata la insussistenza del fatto principale che fonda la pretesa fatta valere con il provvedimento di accertamento – *il giudice non può certamente riservarsi una funzione vicaria o di supporto*, introducendo in causa un fatto diverso ed ulteriore e/o disponendosi a ricercare prove che l'A.F. non ha saputo né indicare né fornire.

B) Anche il contribuente è soggetto ai principi dell'onere della prova tanto se agisce in rimborso quanto se si oppone all'accertamento dell'Ufficio, che – com'è noto – nel caso assume la veste di attore in senso sostanziale. In entrambe le ipotesi egli deve dunque provare in giudizio i fatti su cui si fonda la pretesa (di condanna) o l'eccezione, essendo in particolare tenuto (nella seconda eventualità) a dimostrare a scampo della soccombenza, e con tutti i mezzi a sua disposizione, la “*inefficacia dei fatti*” principali o secondari addotti dall'Ufficio ovvero la modificazione o la estinzione dell'avverso diritto.

Tutto questo vuol dire che il ricorso ai poteri istruttori di cui all'art.7 resta comunque *una regola di applicazione eccezionale* in ordine alle modalità di acquisizione della prova medesima, così come del resto è sancito dalle parole di apertura dell'art.115¹ c.p.c. e ferme anche in tal caso le cennate ricadute in termini di soccombenza a carico della parte interessata per la eventualità del fallimento anche di siffatto ulteriore strumento processuale.

Se così è, sembra allora convincente la seguente puntuazione di massima:

1. il ricorso ai poteri istruttori non sarebbe giammai concepibile se non per l'ipotesi in cui il giudice ravvisasse la sussistenza di lacune probatorie all'esito delle attività delle parti intese ad ottemperare all'onere rispettivamente incombente;

2. le lacune in questione comunque non possono affliggere l'atto impositivo in sé considerato. Se ve ne fossero infatti, dovrebbe concludersi che nella fattispecie difetterebbe addirittura la prova dei fatti principali posti a ba-

se della imposizione. Donde l'effetto che il giudice – lungi dal potersi proporre in veste vicaria di supplente della P.A. – è piuttosto tenuto a disporre senz'altro l'annullamento del provvedimento;

3. in effetti, quanto all'Ufficio, un problema di esercizio dei poteri istruttori potrebbe sensatamente porsi sol che si trattasse di colmare lacune probatorie sui cd. fatti secondari, *id est* intesi semplicemente a rafforzare la portata di quelli principali. Sennonché, a questo punto ognuno vede che quel medesimo problema ben potrebbe essere risolto con l'esercizio degli *identici poteri* che continuano a competere all'Ufficio anche dopo l'instaurazione del giudizio, essendo esclusivamente vietato dal sistema che (non già i fatti secondari, bensì) i soli fatti principali che sorreggono la pretesa fiscale possano essere adottati e provati per la prima volta innanzi al giudice piuttosto che non all'esito della pregressa istruttoria amministrativa ("primaria"). Di qui la conseguenza che al giudice sarebbe precluso ogni intervento sostitutivo, appartenendo alla logica stessa del processo di tipo dispositivo che gli eventuali poteri inquisitori concessi al giudice non possono giammai essere esercitati quante volte la parte già disponga dei mezzi per ottemperare la proprio onere probatorio, cioè a scopo meramente assistenziale o esplorativo;

4. peraltro l'identica regola di limitazione deve dirsi senz'altro operante anche nei confronti della parte privata, ove risulti che questa sia obbiettivamente in condizione di fornire le prove necessarie per evitare la soccombenza;

5. si perviene così al fondamentale corollario conclusivo, già evidenziato da autorevole dottrina: è che i poteri istruttori dell'art. 7 sono in realtà esercitabili dal giudice tributario nella *sola eventualità che si tratti di colmare lacune probatorie che finirebbero per danneggiare la parte sfavorita nel processo*, e cioè il contribuente che – essendo privo degli identici poteri che invece spettano alla controparte A.F. – viene a trovarsi a causa di ciò in una condizione indebitamente discriminata per l'impossibilità di ottemperare altrimenti all'onere probatorio su di esso incombente.

E' appena il caso di evidenziare, infine, che siffatta puntuazione appare perfettamente allineata non solo con il principio del diritto di difesa fissato dall'art. 24 Cost. e con il cardinale principio di eguaglianza formale dell'art.3¹ Cost., quanto pure con la norma novellata dell'art. 111 Cost., nella parte in cui è detto che "ogni processo si svolge nel contraddittorio delle parti, *in condizioni di parità*, davanti a giudice *terzo ed imparziale*".

8. – [*Approfondimenti sulla questione della doverosità e della sindacabilità dell'esercizio dei poteri istruttori*]. L'ultima osservazione apre la via ad

un ulteriore e stimolante ordine di riflessioni, che – confermando quanto già anticipato al par. 6 - consentono di acquisire *soluzioni definitivamente convincenti* per il problema in dibattito.

Si è già osservato che, almeno in ipotesi determinate, l'esercizio dei poteri istruttori dell'art. 7 sia *doveroso e non già solo facoltativo per il giudice*, visto che esso integra precisamente la risposta ordinamentale alla soddisfazione del diritto alla prova riconosciuto a quella parte processuale che, per essere pregiudizialmente sfavorita rispetto alla controparte rischia indebitamente la soccombenza se l'esercizio stesso costituisce l'unico strumento disponibile per lo scopo.

Si vuol dire, insomma, che appartiene alla logica dell'art.7 (posto in relazione agli artt. 24 e 111 Cost. nonché agli artt. 115 c.p.c. e 2697 c.c.) l'affermazione che – se richiesto dalla parte che vi ha diritto – il giudice tributario non può affatto sottrarsi all'accoglimento, sol che ravvisi che la lacuna istruttoria effettivamente esiste ai danni della parte richiedente; e che essa è rimediabile esclusivamente dando piglio allo speciale rimedio processuale.

Né si intravedono ragioni per le quali l'analoga conclusione (circa la doverosità dell'esercizio dei poteri) non debba raggiungersi anche in difetto dell'apposita istanza di cui innanzi, e cioè procedendosi d'ufficio. Per convincersi di ciò, e per ripudiare l'opposta opinione che pur si rinviene in alcune pronunce giurisprudenziali pare sufficiente rammentare:

Primo. che le espressioni adoperate dal legislatore nell'art. 7 già di per sé depongono per il carattere normalmente officioso dei poteri in questione;

Secondo. che una volta ammesso il peculiare scopo innanzi illustrato, sarebbe violato il principio costituzionale dell'imparzialità giustiziale se si consentisse che la parte asseritamente sfavorita debba altresì soccombere sol perché abbia ommesso di sollecitare l'attuazione del rimedio, che comunque è rimesso istituzionalmente al giudice;

Terzo. che anche gli identici poteri amministrativi debbono essere rispettosi del principio di imparzialità, questa volta fissato dall'art. 97 Cost. nel senso che l'A.F. non potrebbe legittimamente astenersi dal rilevare e valorizzare quegli elementi di fatto che concorrano a moderare la pretesa impositiva nel rispetto dell'effettiva capacità contributiva imputabile al soggetto privato (v.ne ad es. un'applicazione, sul versante sostanziale, nell'art. 76⁶ TUIR).

Se le osservazioni che precedono sono esatte, deve ammettersi che il diniego di esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice tributario – risulti oppur no sollecitato dalla parte che vi ha interesse – integra una *violazione della norma processuale dell'art. 7¹ cit.*, senz'altro deducibile non solo in sede di impugnazione di merito innanzi alla Commissione Regionale, bensì pu-

re con il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 nr. 4 cpc.. Tutto ciò quante volte la decisione possa dirsi influenzata dall'applicazione della "regola residuale di giudizio" desunta dal principio dell'onere della prova; e tuttavia la soccombenza della parte che quella prova avrebbe dovuto offrire sarebbe stata esclusa dall'acquisizione all'istruttoria dei fatti secondari scrutinabili proprio con l'attivazione (anche officiosa) dei poteri giudiziali in questione, di per sé indisponibili per la sola parte sfavorita.

9. – Possono a questo punto esaminarsi talune delle più appariscenti conseguenze operative dei principi innanzi fissati.

Emergono al riguardo i seguenti piani di riflessione:

- (i) le dichiarazioni indizianti resa da terzi
- (ii) la consulenza tecnica di ufficio
- (iii) l'ammissione tardiva di documenti.

a. [Dichiarazioni indizianti]

Grazie all'esplicito riconoscimento della Corte Costituzionale (ancorché fatto con la sentenza "interpretativa di rigetto" nr. 18/2000, che notoriamente non vincola l'interprete) e della Suprema Corte, sembra oramai pacifico che, pur fermo il divieto della prova testimoniale, le cd. dichiarazioni indizianti rese da terzi all'A.F. nel corso dell'istruzione primaria (ad esempio, nell'esercizio dei poteri di cui all'art. 8-*bis* e 39² Dpr.600/1973, ovvero di quelli dell'art. 51⁴ Dpr. 633/1972) sono legittimamente acquisite all'istruttoria del processo tributario. Del resto, a non diversa regola appare ispirato il rito del processo civile tutte le volte che si autorizzi il giudice a raccogliere "*sommario informazioni*" ed indi gli si consenta di farne uso ai fini della decisione.

Sennonché, ovunque viene evidenziato il valore meramente indiziario di siffatte dichiarazioni, nel senso che il fatto noto del sillogismo presuntivo è rappresentato dalla mera circostanza che *uno o più terzi si siano fatti avanti a rendere una data dichiarazione sfavorevole al contribuente; laddove il fatto ignoto* risiede – solo per inferenza logico deduttiva - nella sussistenza del fatto stesso che ha formato oggetto della dichiarazione, *potendo* apparire conforme all'id quod prelumque accidit che la sussistenza di concordi affermazioni in ordine ad un certo accadimento costituiscano la conseguenza della sua veridicità storica.

Si badi bene però: non è affatto *scontato* che le dichiarazioni medesime siano davvero idonee, in sé e per sé, a fondare quella presunzione. Nel senso contrario, invero, possono militare le ragioni più varie, non solo per quanto

desumibile dalle esperienze della prassi (ad esempio, il terzo dichiara di avere corrisposto somme non fatturate al professionista sottoposto ad ispezione esclusivamente per non confessare un proprio inadempimento) quanto pure in relazione al contesto autoritario (se non francamente minaccioso) in cui esse sono state sollecitate sotto la minaccia delle sanzioni di cui all'art. 11 D.lvo 471/1997.

Né può dirsi insignificante la circostanza che il terzo emette la sua dichiarazione senza alcun contraddittorio – diretto o indiretto – con la controparte interessata.

Donde l'insegnamento, altrettanto consolidato, che agli atti in questione non può affatto riconoscersi il valore giuridico che compete alle presunzioni di cui all'art.2729 c.c., perché essi tutt'al più *costituiscono dei semplici indizi*. Conseguentemente essi sono utilizzabili dal giudice solo nel concorso con altri elementi (anch'essi di natura indiziaria) che valgano a rafforzarne la portata.

Dal complesso di tali considerazioni, in materia possono fissarsi alcune fondate regole di giudizio:

- a. Innanzitutto non è revocabile in dubbio che il contribuente cui vengano opposte le dichiarazioni indizianti abbia *il diritto di richiedere alla Commissione di verificarne la materiale sussistenza* e dunque di sottoporre i dichiaranti ad un rinnovato esame, ancorché parimenti sommario ma questa volta alla presenza del proprio difensore che deve essere ammesso a formulare domande e sollecitare chiarimenti, specie di tipo temporale o spaziale. In punto di forme, difatti, l'esperimento per un verso risulta pienamente rispettoso del disposto dell'art. 7¹ che assegna al giudice gli stessi poteri dell'Ufficio che a suo tempo ha provveduto a raccogliere le dichiarazioni indizianti; e per l'altro verso attua, con appariscente concretezza, la regola di diritto secondo la quale l'istruttoria del processo è da considerarsi "secondaria" rispetto a quella primaria dell'Ufficio in quanto serve a *controllarne* le emergenze e non già per recepirle supinamente.
- b. E' poi importante evidenziare che, nei casi dubbi, l'incombente si rivelerebbe oltremodo significativo anche sotto un diverso profilo. Difatti, nell'ipotesi di mancata risposta del terzo alla convocazione basterebbe un tal dato di fatto per raggiungere immediatamente la constatazione della sussistenza di *un indizio di segno esattamente contrario* ed eversivo rispetto alla pretesa erariale. Anzi, proprio alla luce del disposto dell'art. 7¹ e delle considerazioni svolte sulla funzione dei poteri istruttori del giudice, il rifiuto del terzo a comparire innanzi quest'ultimo per confermare quanto già dichiarato all'Ufficio ovvero alla G.d.F. comporterebbe tecnicamente la definitiva espunzione dall'i-

struttoria dell'atto allegato in giudizio dalla parte pubblica. E' chiaro, invero, che se l'efficienza indiziaria della fattispecie deve riposare *esclusivamente* sulla circostanza certa che il terzo ha emesso la dichiarazione in questione, la successiva ritrattazione ovvero il suo rifiuto di presentarsi innanzi al giudice inficia il fondamento della stessa "circostanza certa", con ciò travolgendo ogni possibile conclusione ricavabile dai contenuti dell'originaria dichiarazione.

- c. Dopo quanto si è illustrato sul principio costituzionale di pari dignità processuale (art. 111² Cost.) e soprattutto sul diritto alla prova da garantirsi anche alla parte privata a scampo della cd. "regola residuale di giudizio" (art. 115 c.p.c.), sembra assolutamente indubitabile che al contribuente debba essere consentito di addurre a sua volta *proprie controdeklarazioni* per confutare le tesi dell'Ufficio ovvero per dimostrare i fatti allegati a difesa. Si vede bene, infatti, che egli – essendo privo di poteri analoghi a quelli dell'ufficio – si troverebbe altrimenti esposto al rischio della soccombenza in un quadro di intollerabile discriminazione. In verità, la legge non detta regole particolari al riguardo, ma la constatazione delle modalità mediante le quali l'analogo diritto alla prova viene (per legge) esercitato dall'Ufficio fornisce una attendibile risposta al quesito. La ricevibilità della controdeklarazione può essere infatti assicurata dal requisito di forma con la quale tali atti siano rivestiti, nel senso che - come accade per le dichiarazioni depositate dall'Ufficio - non può mancare l'asseverazione della provenienza dell'atto da un soggetto la cui sottoscrizione sia stata autenticata da un P.U. nelle forme di rito. Solo che tutto ciò non basterebbe a pareggiare la portata argomentativa desumibile dalle analoghe dichiarazioni rese al cospetto dell'Autorità costituita sulla base di poteri appositamente conferiti dalle singole leggi di imposta. Di qui la conclusione che, a mente dell'art. 7¹ e sempre nel rispetto del principio dell'art. 111 Cost., il giudice non può negare l'audizione personale dei dichiaranti, vicariando con il proprio intervento officioso le formalità non compiute nel corso dell'istruttoria primaria.

b. [Consulenza tecnica]

Nella previgente disciplina dell'art.35 D.p.r.636/1972 per l'ipotesi in cui fosse ravvisata l'acquisizione di elementi conoscitivi di particolare complessità la Commissione Tributaria aveva la facoltà di richiedere apposite relazioni all'U.T.E. e la collaborazione della Guardia di Finanza.

Per contro, la legge non autorizzava liberamente l'opzione della consulenza tecnica da affidarsi ad un imparziale ausiliare del giudice: per darvi luogo, infatti, occorreva non solo la richiesta della "parte interessata" ma anche la sua disponibilità a sopportarne *in ogni caso* le spese (dunque perfino in ipotesi di esito vittorioso della lite).

Laddove, per "parte interessata" logicamente non poteva che intendersi il contribuente, il cui "interesse" appunto scaturiva dall'impossibilità di depositare proprie relazioni a fede privilegiata al pari di quelle elaborate dalla mano pubblica e dunque, per forza di cose, a vantaggio delle tesi erariali.

L'art. 7² D.lvo 546/1992 ha introdotto l'importante innovazione che – ferma la possibilità della richiesta di relazioni "ad organi tecnici dell'amministrazione dello stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza" – al giudice tributario ora spetta anche di "disporre consulenza tecnica", la cui spesa (istituzionalmente contenuta nei limiti di cui alla L. 319/1980) segue l'ordinaria logica della soccombenza nella lite.

Ciò posto, a questo punto non sembra potersi ulteriormente dubitare che nella nuova disciplina la c.t.u. *va ammessa solo se richiesta dalla parte privata a sostegno delle proprie tesi*, ovvero – sempre a quel fine – anche d'ufficio come discende dalle regole del rito comune; ma in nessun caso nell'intendimento di procacciare surrettizie conferme alla pretesa fatta valere dall'Ufficio accertatore.

All'evidenza, invero, l'Erario dispone già della possibilità di fornire le relazioni di mano pubblica, e logicamente può farlo *anche d'iniziativa* cioè senza attenderne affatto una richiesta da parte della Commissione.

Al riguardo è altresì fondamentale il rilievo che l'efficacia processuale della relazione in questione risulta espressamente equiparata dalla legge a quella della consulenza tecnica, che rappresenta per il giudice uno strumento conoscitivo di valore sostanzialmente alternativo.

D'altra parte neppure può negarsi – nella ridetta logica del principio di imparzialità giudiziale – che in casi del genere il contribuente non potrebbe recuperare lo svantaggio di parte sfavorita neppure con il deposito di relazioni peritali asseverate da professionisti privati, visto che il dubbio della parzialità nell'interesse del cliente (che, come si è detto è invece negato in capitale quanto al rapporto tra l'Ufficio e l'U.T.E. o la G.d.F.) finisce per indebolire o screditare il risultato voluto.

Dunque, per quanto la consulenza tecnica non possa qualificarsi come un mezzo di prova ed in effetti sia da collocarsi ai margini delle discussioni sopra condotte circa le applicazioni in tema onere della prova e della connessa "regola residuale di giudizio", sembra qui parimenti rilevare il medesimo profilo della *funzione perequativa* che si è riconosciuta a fondamento dell'istituto dell'art. 7 D.lvo 546/1992, e che finisce per accomunare con identiche pre-

messe dommatiche sia l'attività giudiziale rivolta all'acquisizione di prove sia quella che attiene alle "conoscenze di particolare complessità".

Benvero, la finalità da perseguirsi in entrambe le situazioni è manifestamente quella di attuare il disposto dell'art. 111 Cost. in un ampio contesto processuale ove gli strumenti istruttori disponibili per ciascuna delle parti risultano fortemente discriminati a vantaggio di quella pubblica.

In particolare, il giudice *ha il dovere di ammettere* la consulenza tecnica quante volte si tratti di riequilibrare il piano di azione del contribuente rispetto a quello dell'Ufficio che per legge risulti legittimato ad esercitare *poteri e facoltà ulteriori*, idonei a procurare elementi di convincimento unilateralmente spendibili al cospetto del giudice.

Al tempo stesso, *egli non può astenersi* dal sindacare efficacemente la fondatezza dei provvedimenti impositivi risultanti da valutazioni tecniche, se per far ciò occorra richiedere l'ausilio di un esperto imparziale e vincolato dal giuramento di fedeltà. Si vede bene, infatti, che in siffatti casi – se è premessa l'impotenza funzionale del contribuente a rimediare con proprie prove dirette – l'alternativa alla c.t.u. si ridurrebbe per il giudice alla supina ed acritica accettazione dell'operato della Finanza, oppure nel ricorso alla sua scienza privata che tuttavia il più delle volte ha mostrato di trasmodare nel puro e semplice arbitrio della soluzione casuale e programmaticamente assistita da motivazione apparente (ad esempio, in materia di procedure estimatorie per l'applicazione dell'imposta di registro di successione).

Un tipico e francamente deplorable simulacro, insomma, di quell'atteggiamento rinunciatario e acquiescente che – come si ricordava in apertura – il giudice tributario ha senz'altro mostrato di preferire fino a non molto tempo fa, abdicando al proprio ruolo istituzionale di protagonista e lasciandosi assurdamente sopravanzare nel governo giurisdizionale del territorio dall'acceso attivismo di altre classi della magistratura (specie penale ed amministrativa ordinaria).

c. - [Acquisizione tardiva di documenti]

La giurisprudenza della S.C. oramai ammette correntemente che i documenti dei quali sia stata omissa la produzione nei termini di rito possano essere egualmente acquisiti a seguito di ordine della Commissione che ne reputi la necessità ai fini della decisione.

Il principio appare affermato indistintamente a vantaggio di entrambe le parti contendenti; ed in verità qui – al contrario di quanto si è avuto modo di sostenere a proposito delle prove acquisibili con i poteri di cui al primo comma dell'art.7 e della c.t.u. – la conclusione merita senz'altro di essere condivisa in base agli argomenti che seguono.

- A proposito della produzione documentale, la legge testualmente stabilisce (terzo comma) che “è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti *ritenuti necessari* per la decisione della controversia”.
- Nell’art. 7³ si allude dunque a *prove costituite*, mentre fin qui si è discusso di *prove costituende*, cioè tali da dover essere raccolte per la prima volta nella procedura; e si tratta di prove che le parti – pur avendone la disponibilità – hanno ommesso di depositare in giudizio vuoi per calcolo, vuoi per negligenza vuoi per altre e più disparate ragioni. La norma dispone di superare la preclusione che deriva dalla infruttuosa scadenza dei termini processuali fissati per il deposito (artt. 24¹ e 32); e precisa che lo scopo può conseguirsi, hinc ed inde, solo in presenza del riconosciuto *requisito della decisività* dei documenti ommessi. Si ammette inoltre che l’analoga acquisizione documentale possa derivare dall’esercizio *officioso* del relativo potere di ordinanza da parte del giudice; il che segna un considerevole punto di differenza rispetto all’analogo potere che compete al giudice ordinario ai sensi dell’art. 210¹ c.p.c. che, a proposito dell’esibizione documentale, postula senz’altro l’istanza di parte.
- Stando così le cose, è subito chiaro che la disposizione sia da riferirsi al principio dell’onere della prova accolto nel processo tributario per constatare che in effetti essa vi apporta un ulteriore e corposo profilo di deroga, visto che per un verso la parte che pur ne sarebbe decaduta viene ammessa alla dimostrazione di fatti che giovano a farle concludere vittoriosamente la lite fiscale, e visto che per l’altro verso – una volta individuata l’esistenza di documenti decisivi in possesso dell’avversario che si è astenuto dal depositarli – il giudice è abilitato all’adozione di una misura coercitiva perfino in assenza di richiesta dell’interessato.
- E’ altresì intuitivo che le ragioni dell’*ulteriore deroga* sono necessariamente le medesime di quelle che innanzi esaminate a proposito della concessione dei poteri istruttori del primo e del secondo comma dell’art. 7. In tutti i casi, infatti, emerge e si afferma una sorta di ripudio programmatico diretto – per tutto quanto possibile – nei confronti della conseguenza estrema della “regola residuale di giudizio” indotta dall’applicazione rigorosa del principio di cui all’art. 2697 c.c.. E qui ancora una volta si vuol contrastare precisamente quella temuta dissociazione della *verità processuale* dalla *verità storica* che, se deve per forza di cose tollerarsi in un processo di parti che non possa concludersi con il giudizio del “non liquet”, obiettivamente mal si addice al-

le controversie ove siano dibattute la fondatezza del diritto erariale e la consistenza dell'obbligazione contributiva.

- Sennonché approfondendo opportunamente il ragionamento, ci si avvede presto che l'assetto di interessi costituzionali che presiede alla specifica deroga in materia di acquisizioni documentali tardive *non è affatto lo stesso* di quello che si è esaminato a proposito delle cd. prove costituende. In quelle ipotesi il problema affrontato dal legislatore era indubbiamente quello di porre rimedio ad un quadro ordinamentale di disparità tra le parti contendenti, a cagione di che poteva darsi l'eventualità di decisioni ingiuste per la minor forza istruttoria attribuita alla parte privata rispetto alle disponibilità riconosciute a quella pubblica. Si è invocata infatti la norma dell'art. 24 Cost. in relazione alla novella formulazione dell'art. 111.
- Viceversa qui non sembra più concretarsi un aspetto di discriminazione. L'omissione del deposito può dipendere dal fatto dell'una o dell'altra parte, senza distinzione; e però in tutti i casi il documento mancante risulta *decisivo*, vuoi per far prevalere le ragioni del Fisco vuoi per avvantaggiare quelle del contribuente.
- Ecco allora che, a questo punto, l'odioso risultato della *decisione ingiusta* finisce per vulnerare (non più il combinato disposto degli artt. 24 e 111 Cost, bensì) direttamente *i principi cardinali degli artt. 23 e 53 della Costituzione*, che com'è noto mirano ad assicurare che il prelievo sia regolato dalla legge ed al tempo stesso dimensionato all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo.

Di qui la soluzione legislativa prescelta dall'art. 7³ D.lvo 546/1992 e la correttezza della riferita interpretazione giurisprudenziale, che orientano verso il conclusivo riconoscimento di un ruolo dominante e riequilibratore del giudice tributario, finalmente inteso quale *arbitro autorevole ed imparziale* nel dialettico confronto tra il momento dell'autorità impositiva dello Stato e quello della libertà patrimoniale del contribuente; ed al tempo stesso quale *fedele e rassicurante custode* dei fondamentali valori della Costituzione.