

## I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

*Relatore:*

Prof. Vincenzo CARBONE

Presidente titolare della terza Sez. Civ. della Corte di Cassazione

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Provinciale di NAPOLI

### 1. L'ulteriore potenziamento della giustizia tributaria

Con l'entrata in vigore dell'art. 12 co 2 della finanziaria 2002 (l. 28.12.2001 n.448) è stata unificata la giurisdizione tributaria trasferendo alle commissioni tributarie tutta la giurisdizione tributaria cioè "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere".

In tal modo la giurisdizione tributaria non si pone più come eccezionale, limitata alle materie espressamente indicate in norme aventi forza di legge, di stretta interpretazione, e quindi come limite o deroga della giurisdizione ordinaria. Con la recente riforma di fine 2001 la lunga marcia delle riforme del 1972 e del 1992 raggiunge il suo scopo, trasferendo al giudice tributario anche l'ultima fetta di giurisdizione tributaria che apparteneva ancora al giudice ordinario (Cass., sez. un., 25.10.1999, n.742, in tema di camere di commercio o Cass. sez. un., 30.10.1998 n.10905, in *Foro it.* 1999, I, 732, sui consorzi di bonifica).

A seguito di quest'ultima riforma, con l'unificazione della giurisdizione tributaria, divenuta unitaria, i giudici tributari sono divenuti i giudici ordinari delle controversie tributarie. Ciò rappresenta un ulteriore tassello della costituzionalità delle commissioni alla luce dell'art.102 cost.(Corte cost. 287/1974; 215/1976; 196/1982 da ultimo ord.23.4.1998 n.144). Infatti le commissioni tributarie, sorte come organi di contenzioso amministrativo (r.d.l. 7.8.1936 n.1639; r.d. 8.7.1937 n.1516; d. lgs. lgt. 12.10.1944 n.334) sono divenute, dopo le grandi riforme degli anni 70 (d.p.r. 636/1972) e 90 (d. lgs. 545 e 546 del 31.12.1992), e anche del 2001 (art.12 co.2 l. 448/2001), veri e propri organi di giurisdizione le cui decisioni sono ricorribili in cassazione ai sensi dell'art. 62 d. lgs. 546/1992 al posto del precedente ricorso straordinario ex art.111 Cost. nei confronti delle decisioni della Commissione tributaria centrale

L'avvenuta espansione della giurisdizione tributaria fino al raggiungimento dell'unità della giurisdizione tributaria spinge il sistema italiano a lasciare la riva amministrativa del processo tributario per raggiungere quella della piena "civilizzazione". Tuttavia la situazione è attualmente, a metà del

guado, tra sistema tedesco della civilizzazione del sistema tributario *Bundesfinanzhof* che rappresenta il futuro e il precedente sistema, analogo a quello spagnolo del *Tribunali economici amministrativi* in cui i giudici amministrativi qual giudici dei rapporti con la p.a. conoscono anche dei profili tributari.

Si realizza, con l'unità della giurisdizione tributaria, la moderna tendenza per la pluralità di giudici generali, in una visione più consona alla complessità dell'attuale società, che ha fatto perdere di valore a figure tradizionali come quello del giudice unico. Il pluralismo comporta la "civilizzazione" dei processi su impugnazione, e soprattutto la *Gleichheit* tra le parti - cioè tra il privato e la p.a. che è il convenuto obbligatorio di questi processi - che devono essere messe in condizioni di parità anche nel processo amministrativo e in quello tributario. Le innovazioni di cui alla l. cost. n.2 del 1999, che ha novellato l'art.111 Cost., si applicano anche al processo tributario (Civini-Velardi, *Il nuovo art.111 Cost. e il giusto processo*, Bologna 2000), richiedendo terzietà e indipendenza del giudice e possibilità di un ricorso in sede di legittimità per violazione di legge.

L'approdo della giustizia tributaria in un sistema di un diritto comune non avviene senza contrasti giurisprudenziali: da un lato Cass., sez. I, 22.12.1999, n. 14427 afferma: le indagini fiscali *non devono necessariamente svolgersi nel rispetto delle regole processuali circa l'assunzione delle prove, per cui non rileva alcuna violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio*, la raccolta e l'utilizzazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, "delle informazioni di cui siano venuti comunque in possesso", facendo capo, queste ultime, all'avviso di accertamento, dall'altro Cass., sez. trib., 4.8.2000, n. 10277 rileva che in tema di accertamenti tributari, mentre la documentazione di indagini o di verifiche, compiute dallo stesso ufficio precedente o da altri uffici ben può fornire un diretto supporto motivazionale all'accertamento tributario e costituire fonte di prova a favore del fisco, *la semplice enunciazione della pretesa fiscale non può attribuirsi tale valore, sicché il relativo onere probatorio incombe all'amministrazione.*

## **2. Il tessuto normativo del c.p.c. applicabile al processo tributario**

*a) Momenti di confluenza tra procedimento tributario e processo civile regolato dal c.p.c.*

Il vecchio sistema, basato sull'art.39 d.p.r. 636/972 dichiarava applicabili al procedimento innanzi alle commissioni tributarie le norme contenute nel libro primo di carattere generale, tranne il capo III sugli ausiliari del giudice artt. 61-68 con eccezione del co.3 dell'art. 68 sull'utilizzazione della forza pubblica e degli artt. da 90 a 97, in tema di spese. Ai funzionari impiegati nel

processo tributario si applicavano le disposizioni sui cancellieri di cui agli artt.61 e 62.

Secondo Cass., sez. I, 6.7.1999, n. 6954, l'art. 184 *bis* c.p.c. *non può essere applicato al processo tributario*, nella disciplina dettata dal d.p.r. n. 636/1972, perché l'art. 39 di tale decreto fa rinvio soltanto al primo libro del codice di procedura civile, laddove l'art. 184 *bis* si trova nel libro secondo; d'altra parte non può ritenersi operante il rinvio contenuto nell'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546/1992, essendo questo entrato in vigore in epoca successiva alla decisione impugnata. Ed ancora secondo Cass., sez. I, 11.11.1996, n. 9850, nel processo tributario disciplinato dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636 non può trovare applicazione l'art. 170 c.p.c., in tema di notificazioni e comunicazioni nel corso del giudizio.

Al contrario per Cass., sez. I, 5.10.1999, n. 11051, in tema di contenzioso tributario, l'omessa sottoscrizione della decisione della commissione tributaria da parte del presidente o del relatore determina, ai sensi degli art. 37 e 39 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, 132 e 161 c.p.c. (nel caso in cui il loro impedimento non risulti menzionato ai sensi del 3° comma dell'art. 132 c.p.c.) la nullità radicale ed insanabile della decisione, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio.

La disposizione dell'art. 39 co.1 636/1972 è stata espressamente abrogata dall'art.71 co. 1 d.lgs.546/92, e sostituita dall'art. 1 co.2: saltano subito i divieti della condanna alle spese e della possibilità di avvalersi del c.t.u.. Come si dichiara nella relazione parlamentare che accompagna il d. lgs., si è capovolta la precedente prospettiva. Non più il richiamo di una disposizione finale di carattere integrativo, ma l'apertura al c.p.c., come fonte secondaria e generalizzata senza più i richiami al solo libro primo, sui quattro, del codice di rito.

Il sistema così delineatosi prevede:

a) la disciplina processuale propria del d. lgs. 546/92 anche se considerate come disposizioni "speciali" in deroga alla disciplina generale del c.p.c. (es. art. 49 che esclude espressamente il solo art.337 c.p.c. sulla sospensione dell'esecuzione dei processi impugnati)

b) il sistema processuale delle singole norme di imposta, richiamate a titolo integrativo dall'art. 7 co. d.lgs. 546/92

c) il c.p.c. come norma di carattere generale applicabile tutte le volte che non ci sono deroghe espresse, senza più il giudizio di "compatibilità" previsto dal cotesto dispositivo del vecchio art. 39 636/1972

*b)La lex specialis del processo tributario, nato come processo di impugnazione (art.2 come modificato dall'art. 12 c.2 l.448/2001, artt 10, 18 e 19)*

a) l'art. 3 d.lgs. 546/92 sul difetto di giurisdizione ricalca gli artt.37 e 41 c.p.c.

b) l'art.6 d.lgs. 546/92 su astensione e ricusazione richiama gli art.51 e 52 c.p.c.

c) l'art.7 co. 4 d.lgs. 546/92 (cfr. pure art. 35 co.3 d.lgs.80/1998) relativo ai poteri istruttori delle commissioni tributarie con eccezione di alcuni mezzi di prova: giuramento e prova testimoniale

d) l'art.8 d. lgs. 546/92 sull'errore sulla norma tributaria che sostituisce la mancata tutela che potrebbe avere il contribuente da un'azione di accertamento preventivo, inconcepibile nel giudizio tributario

e) l'art.9 d. lgs. 546/92 che sostituisce il capo II lib.I sugli ausiliari

f) l'art.11 d. lgs. 546/92 sulla capacità di stare in giudizio che evoca gli artt.75 e ss. c.p.c.

g) artt.12 e 13 d. lgs. 546/92 assistenza tecnica con conseguente inapplicabilità degli artt. 82, 84, 85,87,88,89 c.p.c.

h) l'art.14 d. lgs. 546/92 su litisconsorzio e intervento che ricorda gli artt. 102 e ss, 105 e ss. c.p.c.

i) l'art. 15 d. lgs. 546/92 sulle spese del giudizio, che sostituisce gli art.90 e ss. c.p.c. (le eccezioni del vecchio art. 39 co.2 d.p.r. 636/72)

l) gli artt. 22, 23, 25 d. lgs. 546/92 sulla costituzione in giudizio delle parti e sulla formazione dei rispettivi fascicoli al posto degli artt.165, 166, 290-4 c.p.c. (non c'è spazio per la contumacia)

m) l'art.36 d. lgs. 546/92 sul contenuto della sentenza in deroga all'art. 132 c.p.c.

n) l'art. 42 d. lgs. 546/92 in tema di effetti della sospensione e interruzione che sostituisce la disciplina degli artt. 298 e 304 c.p.c.

o) gli artt.57e 58 d. lgs. 546/92 sulle domande ed eccezioni nuove in appello e la diversa disciplina dell'art. 345c.p.c.

p) gli artt. 59 e 60 d. lgs. 546/92 sulla rimessione al primo giudice e sulla non riproponibilità dell'appello in deroga agli artt.353, 354 e 358 c.p.c.

q) l'art.63 d. lgs. 546/92 in tema di giudizio di rinvio e gli artt.392 e 394 c.p.c.

*c) I casi di omogeneizzazione processuale con rinvio espresso alle norme del c.p.c.*

a) gli artt. 16 e 17 d. lgs. 546/92 sulle notificazioni, che all'art.16 co.2 prevede un rinvio espresso alle disposizioni del codice di rito

b) l'art.38 co.3 d. lgs. 546/92 con rinvio al termine lungo dell'art.327 c.p.c.

c) gli artt. 49, 50 e 51 d. lgs. 546/92 sulle impugnazioni con rinvio agli artt. 323 e ss. c.p.c.

d) l'art. 62 d. lgs. 546/92 che fa propria la disciplina del ricorso per cassazione ex art.360 c.p.c.

e) gli artt.64 e 65 d. lgs. 546/92 sulla revocazione con rinvio all'art.395 c.p.c.

### **3. Riflessioni sui poteri istruttori del giudice tributario**

L'art.7 d. lgs. 546/92 sui poteri delle commissioni tributarie stabilisce: “Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

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

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

La disposizione riecheggia fortemente la normativa sul procedimento amministrativo di legittimità da cui chiaramente deriva. Nei casi di giurisdizione generale di legittimità quando a norma dell'art. 26 del r.d. 26.6.1924 n.1054, il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale decide sui ricorsi per incompetenza, per eccesso di potere o per violazione di legge, contro atti e provvedimenti di un'autorità amministrativa o di un corpo amministrativo deliberante, che abbiano per oggetto un interesse d'individui o di enti morali giuridici; quando i ricorsi medesimi non siano di competenza dell'autorità giudiziaria, né si tratti di materia spettante alla giurisdizione od alle attribuzioni contenziose di corpi o collegi speciali. Nei casi di giurisdizione di sola legittimità l'art. 44 del r.d. 26.6.1924 n.1054 limitava fortemente i poteri del giudice al quale è stato rimesso il ricorso. Se riconosce che “l'istruzione dell'affare è incompleta, o che i fatti affermati nell'atto o provvedimento impugnato sono in contraddizione coi documenti, può richiedere all'amministrazione interessata nuovi *schiarimenti* o documenti: ovvero ordinare all'ammi-

nistrazione medesima di fare nuove verificazioni, autorizzando le parti ad assistervi ed anche a produrre determinati documenti” Solo nelle diciassette ipotesi in cui il giudizio amministrativo è esteso anche al merito (art.27 del r.d. 26.6.1924 n.1054) il Consiglio di Stato può inoltre ordinare qualunque altro mezzo istruttorio, nei modi determinati dal regolamento di procedura”.

A sua volta la richiamata disposizione dell’art.26 del r.d. 17agosto 1907, n. 642 stabiliva: “Le sezioni giurisdizionali possono richiedere all’amministrazione e ordinare alle parti di produrre quegli atti e documenti che credono necessari per la decisione della controversia. Possono pure stabilire il termine entro cui deve essere depositata la relazione. Le parti possono richiedere che l’amministrazione faccia eseguire nuove verificazioni, fissando a cura dell’amministrazione, avvisate le parti almeno cinque giorni prima, del luogo, del giorno e dell’ora in cui si eseguiranno le verificazioni” (La Corte cost., con sent. 10 aprile 1987, n. 146, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale del presente articolo, nella parte in cui nelle controversie di impiego di dipendenti dello Stato e di enti, riservate alla giurisdizione esclusiva amministrativa, non consente l’esperimento dei mezzi istruttori previsti negli artt. 421, commi da 2 a 4, 422, 424 e 425, del c.p.c. novellati in virtù della l. 11 agosto 1973, n. 533”. La situazione è profondamente cambiata a seguito dell’entrata in vigore della ricordata legge 21 luglio 2000, n. 205 (disposizioni in materia di giustizia amministrativa, in g.u. 26 luglio 2000, n. 173) che ha conferito nuovi poteri al giudice amministrativo.

Infatti, l’art. 1 (Disposizioni sul processo amministrativo) pone uno specifico onere a carico della p.a.: “L’amministrazione, entro sessanta giorni dalla scadenza del termine di deposito del ricorso, deve produrre l’eventuale provvedimento impugnato ***nonché gli atti e i documenti in base ai quali l’atto è stato emanato, quelli in esso citati, e quelli che l’amministrazione ritiene utili al giudizio***.....ove l’amministrazione non provveda all’adempimento, il presidente, ovvero un magistrato da lui delegato, ordina, anche su istanza di parte, l’esibizione degli atti e dei documenti nel termine e nei modi opportuni”.

Quando il giudice amministrativo conosce anche dei diritti soggettivi nella nuova giurisdizione esclusiva l’art. 35 co.3 del d. legs 31.3.1998 n.80, sostituito dall’art. 7 lett. c) l. 21.7. 2000 n.205 stabilisce: “Il giudice amministrativo, nelle controversie di cui al comma 1, può disporre l’assunzione dei mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, nonché della consulenza tecnica d’ufficio, esclusi l’interrogatorio formale e il giuramento. L’assunzione dei mezzi di prova e l’espletamento della consulenza tecnica d’ufficio sono disciplinati, ove occorra, nel regolamento di cui al regio decreto 17agosto 1907, n. 642, tenendo conto della specificità del processo amministrativo in relazione alle esigenze di celerità e concentrazione del giudizio”.

Da questa concezione del giudizio di legittimità come processo di impugnazione, discende la pacifica esclusione nel settore amministrativo, come in quello tributario (art. 19 d. lgs. 546/1992) della possibilità di azioni di accertamento a tutela di interessi legittimi, collegandosi la tutela di essi solo alla rimozione di atti amministrativi lesivi. Il nostro ordinamento non conosce l'istituto della *Verpflichtungsklage* esistente nel processo amministrativo tedesco o del *recours en carence* del diritto comunitario.

Dalla struttura del processo di annullamento, discendono inoltre due conseguenze sconosciute al processo civile: a) il permanere di potestà autoritative della p.a.; b) una posizione non paritaria fra le parti del rapporto sul terreno sostanziale che si riflette sull'onere probatorio. Quanto sopra si riflette sull'incidenza del comportamento delle parti sulla formazione del materiale di cognizione. Il processo civile è dominato dal più ampio principio dispositivo, dovendo il giudice porre a fondamento della decisione le prove offerte o proposte dalle parti: *iudex secundum alligata et probata partium decidere debet* (art. 115 c.p.c.). Il principio dispositivo nel processo civile non è però inteso nel senso che le parti abbiano il diritto di disporre della verità nel processo, come si evince dalle notevoli attenuazioni in alcuni poteri inquisitori del giudice (art. 61 c.p.c., consulenza tecnica; art. 117, interrogatorio delle parti; art. 118, ispezioni; artt. 253, 257 e 317, prova testimoniale; art. 2736 c.c., 2° co., giuramento suppletorio) e nella sua facoltà di tener conto dei fatti notori (art. 115 c.p.c.) e delle massime di esperienza.

Il giudizio tributario, come quello amministrativo, che pur dal punto di vista dell'iniziativa è ampiamente ispirato al principio dispositivo, per quel che concerne l'acquisizione del materiale probatorio si ispira ad un diverso principio, tenuto conto che non sussiste una posizione di parità tra le parti, sicché al privato è difficile se non impossibile procurarsi il materiale probatorio. Al *metodo dispositivo*, proprio del processo civile, si sostituisce il *metodo acquisitivo*, che ha come condizione naturale sul terreno sostanziale la posizione di non equivalenza tra le parti. Mentre con il metodo dispositivo, attesa la posizione di autonomia delle parti, l'introduzione del materiale probatorio nel processo ha valore dispositivo o negoziale, nel processo a metodo acquisitivo, trasferito dalla parte al giudice il potere di disporre dei fatti introdotti, rimane a carico della parte privata solo l'onere di dichiararli in sede di ricorso.

In altri termini, pur mancando il potere di disposizione della parte in cui si esplica l'onere probatorio, sostituito dal potere-dovere del giudice di "richiedere nuovi schiarimenti o documenti, ovvero ordinare all'amministrazione di fare nuove verificazioni", è pur sempre richiesta una manifestazione, sia pure ridotta, del ricorrente di allegare quanto è già in suo possesso a sostegno del ricorso. In definitiva, il processo tributario, come quello amministrativo,

attribuisce al giudice il compito di aiutare il cittadino a superare quella disparità in cui si trova nei confronti della p.a.

Il giudice tributario, dunque, mentre non può rifiutarsi, salvo che le richieste delle parti appaiano palesemente irragionevoli o prive di rilevanza, di ricercare la prova dei fatti richiesta dalle parti, può egli stesso, con carattere di novità, spingersi alla verifica di fatti che, in relazione al giudizio che gli viene richiesto, gli appaiono rilevanti ai fini del decidere e ciò anche se quei fatti non sono stati dedotti dalle parti, senza che per questo possa censurarsi il suo operato, in uno scenario storicamente contraddistinto dalla mancanza del diritto del privato di accedere agli atti e ai documenti amministrativi, con la cultura del segreto caratterizzante il tessuto normativo dal periodo napoleonico in poi, che le leggi di settore non erano in grado di scardinare, come testimonia l'art. 31 della l. n.1150 del 1942, come modificato dall'art. 10 della legge n. 765 del 1967.

In questo scenario, l'onere della prova si atteggia ad onere di mera allegazione dei fatti, fortemente condizionato dalla peculiarità del processo tributario. Il diritto moderno ha respinto, di massima, il sistema della prova legale, adottando il principio che la convinzione del giudice debba formarsi liberamente, pur essendo però rimasti nel sistema casi di prova legale, in cui l'efficacia probatoria dei mezzi ed elementi istruttori è fissata dalla legge in modo vincolante per il giudice.

Nel processo civile il principio del libero convincimento del giudice si trova però nella regola di giudizio dell'onere della prova, secondo cui, nel caso di incertezza, il giudice deve dichiarare infondata l'affermazione della parte che, avendo omesso di soddisfare al proprio onere di provare gli elementi dell'affermazione stessa, ha dato origine con la propria mancanza alla situazione di incompletezza delle fattispecie su cui insiste la decisione, elevandosi il principio della responsabilità delle parti a principio fondamentale di tutta la relazione processuale.

Nel processo tributario, il principio del libero convincimento del giudice è attenuato dalle limitazioni che vigono circa l'utilizzazione dei mezzi di prova. Sicché il giudice se vuole accertare la verità dei fatti è costretto ad addossare l'onere probatorio, in deroga al principio generale di cui all'art. 2697 cod. civ., alla p.a. che gli consente di superare la situazione di incertezza, in quanto la p.a. ha già compiuto l'istruttoria amministrativa e quindi è in possesso della documentazione che ha portato all'emanazione dell'atto impugnato. Con l'ulteriore corollario che il comportamento collaborativo o meno della p.a. costituisce un ulteriore possibile elemento del convincimento del giudice. La situazione non è dissimile da quella già nota in tema di opposizione a decreto ingiuntivo, in cui, il debitore opponente non è onerato a privare i fatti costitutivi della domanda, che gravano invece sul creditore opposto.

#### 4. La tutela del contribuente, prevista dallo statuto: nuove possibilità interpretative

La funzione dello statuto del contribuente, rispetto agli omologhi statuti del consumatore, dell'utente e del lavoratore è decisiva per il decollo del diritto tributario come un settore-chiave dell'ordinamento giuridico. Finora il dettato normativo, costellato da contrasti sincronici e diacronici - atteso anche il ritardo nell'intervento dei giudici di legittimità per il filtro precedentemente operato dalla Commissione tributaria centrale - difficilmente acquistava lo spessore di una struttura consolidata, idonea alla nascita di un palpitante diritto vivente. Non senza aggiungere che spesso incertezze e difficoltà sono dovute alla stessa disposizione tributaria, caratterizzata da uno specifico segmento temporale di efficacia, stretto da una diversa disposizione a monte e da un'altra, anch'essa diversa che è subentrata a valle, avente ciascuna un periodo temporale di efficacia differenziato.

Lo statuto va considerato come un forte impegno interpretativo di fronte all'alluvione normativa tributaria che deve rispettare tre disposizioni di grande interesse:

a) l'interpretazione autentica delle leggi tributarie può essere disposta solo in casi eccezionali e mediante l'utilizzo insostituibile di una legge ordinaria, cioè della volontà del parlamento e non del governo, con conseguente inutilizzabilità di decreti leggi o di decreti legislativi; inoltre la norma deve dichiarare espressamente di essere "legge di interpretazione autentica", evitando le leggi di interpretazioni occulte, indirette, subdole, striscianti.

b) l'efficacia temporale delle leggi tributarie; lo statuto afferma solennemente che, al di fuori delle ipotesi di norme interpretative, con i limiti su ricordati, l'ordinaria disposizione tributaria *non può avere effetto retroattivo*; la regola è l'ordinaria *irretroattività*, diversa quella penale (perché mentre trova applicazione l'art. 2 co.1 c.p. altrettanto non può dirsi del co.2 dell'art. 2 c.p.); la norma tributaria ha efficacia *ex nunc*, e se richiede ulteriori adempimenti, sono previsti termini dilatori di sessanta giorni a favore del contribuente per dargli il tempo per provvedere a quanto richiesto.

c) i limiti di utilizzo del decreto legge nella materia fiscale, la riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost. è interpretata dallo stesso legislatore nel senso di escludere l'utilizzazione dei decreti legge sia per l'introduzione di nuovi tributi, sia per l'estensione di quelli già esistenti a nuove categorie di soggetti. Nessun limite di sorta invece per i decreti legislativi purché rispettino i limiti dell'art. 76 cost. e cioè la determinazione di principi e criteri direttivi, il tempo limitato e gli oggetti definiti.

Inoltre dal decalogo del contribuente, emerge tra le altre la tutela dell'af-

fidamento del contribuente riconosciuto dall'art. 3 co.3, per il quale se il contribuente ha fatto affidamento sugli esistenti termini di prescrizione e decadenza "gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

Trova inoltre riconoscimento il diritto del contribuente sia alla *conoscenza* degli atti "a lui destinati", con le dovute cautele perché il contenuto non venga carpito da soggetti diversi dal destinatario, sia alla *convocazione* nel caso di incertezze su aspetti rilevanti della sua dichiarazione, sia infine alla *motivazione* degli atti. L'art.7 dello statuto richiama ed applica l'art.3 della l. 7.8.1990 n.241, stabilendo che se nella motivazione si fa riferimento ad altri atti con richiami *per relationem* questi devono essere allegati all'atto che li richiama. Perché la motivazione sia esauriente ed esaustiva occorre anche la *chiarezza* con indicazioni tassative: a) sull'ufficio idoneo a fornire informazioni al contribuente; b) sull'organo o l'autorità presso cui si può promuovere un riesame; c) sul giudice o sul soggetto cui si può ricorrere in caso di impugnazione dell'atto.

Infine merita riconoscimento il diritto del contribuente sia alla *rimessione in termini* per cause di forza maggiore; sospensione o differimento per eventi eccezionali e imprevedibili (art.9), sia all'*interpello* non sospensivo. Infine la norma introduce *diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali* (accessi, ispezioni e verifiche) nei locali adibiti ad attività professionali o artistiche, commerciali, industriali, agricole che devono avvenire durante l'orario ordinario di esercizio e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile.

Lo statuto del contribuente può "civilizzare" il diritto tributario, ma perché ciò avvenga occorre che contribuenti, difensori ed interpreti se ne facciano paladini invocandone l'applicazione e l'interpretazione da parte dei giudici. Il problema è l'acquisita consapevolezza della rilevanza dello statuto come tale, anche se nel caso concreto si invoca una singola, specifica disposizione. Bisogna evitarne la frammentazione che accrescerebbe la debolezza dello statuto, aumentando il degrado di un diritto già eccessivamente casistico, per puntare, invece, come in un *puzzle* sulla norma relativa al caso di specie cogliendone contestualmente lo *spirito* dell'intero statuto che tiene insieme le varie parti: dalla tessera musiva si risale al mosaico, dal frammento di una singola sinopia si ricostruisce la cavalcata del Trionfo della morte nel camposanto pisano.

## **5. Analisi della recente giurisprudenza su questioni processuali del giudizio tributario:**

### *a) Potere di acquisizione delle prove e principio dispositivo*

In proposito l'art. 7 co. 1 recita: "Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di acces-

so, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta".

Secondo Cass., sez. trib., 7.2.2001, n. 1701, in tema di contenzioso tributario, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato *il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove*, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/92; tali poteri, infatti, sono *meramente integrativi dell'onere probatorio principale* gravante sul contribuente, in quanto utilizzati solo qualora sia impossibile o sommaramente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste.

A sua volta, Cass., sez. trib., 23.12.2000, n. 16176 ritiene che la norma di cui all'art. 7, 1° e 3° comma, d. lgs. 546/92 *porta ad escludere la rigorosa vigenza del principio dispositivo* in materia di prova nel procedimento dinanzi alle competenti commissioni, atteso che l'iniziativa di parte non è un necessario e non surrogabile veicolo per l'acquisizione di documenti; da ciò consegue che, dalla scadenza del termine eventualmente assegnato alla parte per la relativa produzione, non deriva alcuna conseguenza in relazione all'utilizzabilità dei documenti stessi, una volta che gli stessi risultino, comunque, aliunde acquisiti.

Infine, più sensibile Cass., sez. trib., 30.10.2000, n. 14292 che sottolinea come *l'esercizio dei poteri istruttori di ufficio, nell'ambito del temperamento del principio dispositivo con quello della ricerca della verità, involga un giudizio di opportunità rimesso ad un apprezzamento meramente discrezionale*, che può essere sottoposto al sindacato di legittimità soltanto come vizio di motivazione, ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., qualora la sentenza di merito non adduca un'adeguata spiegazione per disattendere la richiesta di mezzi istruttori relativi ad un punto della controversia che, se esaurientemente istruito, avrebbe potuto condurre ad una diversa decisione.

*b) Divieto di prova testimoniale: art.7 co.4 "non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*

L'inammissibilità della prova testimoniale, dell'interrogatorio formale e del giuramento, già prevista dall'art. 35, 5° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, il quale disponeva che nel procedimento davanti alle commissioni tributarie non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale, è giustificato dalla natura ontologica del processo tributario che è un processo di impugnativa di un atto della p.a. (art. 19 d. lgs. 546/92. Anche l'art. 7 co. c) l. 205/2000, nel novellare l'art. 35 del d. lgs. 80/1988, pur ammettendo la prova per testi, in tema di diritti e di risarcimento del danno, devoluti alla nuova giurisdizione esclusiva assegnata al giudice amministrativo, è fermo nel negare nei confronti della p.a. "l'interrogatorio formale e il giuramento".

Sul punto è ripetutamente intervenuta la Corte costituzionale a dar man forte alla sopravvivenza del tessuto normativo tributario. Infatti Corte cost., 21.1.2000, n. 18 ha ritenuto infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, 1° e 4° comma, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, nella parte in cui non consente l'assunzione di prove testimoniali nel processo tributario, in riferimento agli art. 3, 24 e 53 cost. Lo stesso principio era già stato affermato da Corte cost. 18.7.1989, n. 416 e da Corte cost., 23.4.1998, n. 141: il processo tributario è conformato dal legislatore, sotto l'aspetto probatorio e difensivo, come processo scritto e documentale, mentre resta esclusa l'ammissibilità della prova testimoniale e del giuramento.

I giudici di legittimità sono concordi sull'inammissibilità di prova per testi e giuramento. Cass., sez. trib., 8.5.2000, n. 5776 : “la commissione tributaria può sostituire la propria valutazione a quella operata dall'ufficio del registro nell'avviso di accertamento di maggior valore, e ritenere congruo un diverso valore, determinato mediante la parziale utilizzazione, da un lato dell'accertamento dell'ufficio, che può essere liberamente valutato, non essendo assistito da presunzione di legittimità, e dall'altro di una perizia di parte, prodotta dal contribuente per contestare la pretesa dell'amministrazione finanziaria, anch'essa liberamente apprezzabile dal giudice di merito; infatti, ai sensi dell'art. 7 d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che *asigna alle commissioni tributarie ampi poteri istruttori, con la sola esclusione, fra le prove ammissibili, del giuramento e dell'assunzione di testimoni*, i giudici tributari di merito possono acquisire aliunde, prescindendo dagli accertamenti dell'ufficio, gli elementi di decisione, di cui compiono una valutazione autonoma rispetto all'assunto dell'ufficio”.

Quanto alla *confessione*, l'inammissibilità dell'interrogatorio formale preclude il ricorso alla confessione giudiziale, tuttavia non mancano decisioni che tendono a dar rilievo alla confessione stragiudiziale resa dal legale rappresentante della società in sede penale o davanti agli organi della p.a. Secondo Cass., sez. I, 22.2.1999, n. 1481: “le dichiarazioni del legale rappresentante di una società alla guardia di finanza, debitamente verbalizzate nel corso di un accesso, non costituiscono semplici presunzioni ma *possono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale e costituire prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile* accertato nei confronti della società; Cass., sez. I, 23.7.1999, n. 7964: “*l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa in sede penale dal rappresentante legale della società ricorrente, non viola il divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la società rappresentata, esclude che il rappresentante possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società.

Secondo la Com. trib. centrale, 27.10.1987, n. 7929 *non sono equiparabile a prova testimoniale le informazioni raccolte dalla guardia di finanza ancorché derivate da dichiarazioni rese da terzi senza la forma di una vera e propria dichiarazione testimoniale* né sono in contrasto con i poteri attribuiti agli uffici i.v.a. dall'art. 51 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 in materia di controllo delle dichiarazioni presentate dal contribuente e sono suscettibili di verifica nel procedimento dinanzi la commissione tributaria di secondo grado, *non configurando l'ipotesi di prove testimoniali espressamente escluse* nel contenzioso tributario dall'art. 35 5° comma d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636.

Infine, Cass., sez. I, 28.3.1997, n. 2808 mette in guardia sui limiti del ricorso al fatto notorio, nei casi di impossibilità di ricorrere alla prova per testi. Afferma, infatti, che il *fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso* e, cioè, come fatto acquisito alle conoscenze della collettività, con tale grado di certezza da apparire incontestabile; pertanto, *tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare le acquisizioni specifiche di natura tecnica e gli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, come la determinazione del valore corrente degli immobili*, trattandosi di valore variabile nel tempo e nello spazio, anche nell'ambito dello stesso territorio, in relazione alle caratteristiche del bene stesso.

### *c) Consulenza tecnica.*

In proposito il co.2 dell'art. 7 dispone che le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ***ovvero disporre consulenza tecnica***. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni. In tal senso risulta modificato il co. 3 dell'art.35 d.p.r. 636/1972, che l'escludeva, norma ritenuta legittima dalla corte costituzionale: Corte cost., 20.12.1989, n. 560 "è infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 35, 3° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, ***nella parte in cui non consente al giudice tributario di disporre d'ufficio consulenza tecnica***, potendo solo richiedere relazioni agli organi tecnici dell'amministrazione dello stato, in riferimento all'art. 24 cost."

Il ricorso alla consulenza tecnica d'ufficio è piuttosto raro, ma è ritenuto legittimo dalla giurisprudenza, purché non sia meramente esplorativo: Cass., sez. I, 3.12.1994, n. 10411 "ai fini dell'ammissibilità delle prove tese a dimostrare l'avvenuta traslazione su terzi delle imposte di cui l'importatore chiede il rimborso, l'art. 212 c.p.c., in relazione all'art. 2711 c.c., prevede espressa-

mente l'esibizione delle scritture contabili dell'imprenditore, quale mezzo specifico di acquisizione di tale prova documentale e, parimenti, *si deve considerare ammissibile anche la consulenza tecnica, qualora non sia meramente esplorativa, ma rivolta ad interpretare dal punto di vista contabile la documentazione acquisita*".

Nessun dubbio sull'utilizzabilità della consulenza di parte. Tra le tante Com. trib. centrale, 19.1.1982, n. 287 che ritiene non censurabile, sotto il profilo del difetto di motivazione, la decisione della commissione di secondo grado che, in tema di imposta sull'incremento di valore degli immobili, *abbia espresso un giudizio di valutazione, immune da censure sul processo logico-giuridico, sulla base della consulenza tecnica di parte e degli elementi obiettivi del bene trasferito*.

#### *d) Potere di convocazione delle parti e di terzi*

Nessuna norma impone la convocazione del contribuente in sede amministrativa, prima dell'accertamento, per giustificare le operazioni bancarie oggetto di verifica; ciò in quanto l'ufficio può sicuramente agire, con il ritiro eventuale del provvedimento nella fase di autotutela, in caso di osservazioni e/o giustificazioni proposte dall'interessato anche dopo il suo intervento nella stesura del verbale di constatazione della guardia di finanza (Cass., sez. I, 6.10.1999, n. 11094).

L'art. 32 d.p.r. n. 600 del 1973 attribuiva all'ufficio il potere di convocare il contribuente con un invito a comparire. Anche l'attuale art. 7 ai co. 1 e 3, da un lato, stabilisce che le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, dall'altro, prevede che le commissioni tributarie hanno facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

#### *e) Presunzioni*

Ai sensi dell'art. 2727 c.c., le presunzioni semplici, *sono le conseguenze che il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto*, gli elementi che costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza; pertanto, è inammissibile la c.d. *praesumptio de praesumpto*, non potendosi valorizzare una presunzione come fatto noto, per derivarne da essa un'altra presunzione: Cass., sez. II, 28.1.1995, n. 1044

In tema di contenzioso tributario, la giurisprudenza ribadisce (Cass., sez. trib., 20.4.2001, n. 5866) la legittimità del ricorso alle presunzioni. Ma riafferma che se è vero che l'ufficio finanziario, ove ricorrano i presupposti di

legge, possa provare la pretesa tributaria mediante presunzioni, non è men vero che il giudice tributario possa non fondare la propria decisione sulle presunzioni, ma su prove dirette, come quelle documentali acquisite in sede penale (nella specie è stata utilizzata la perizia disposta dal giudice penale che teneva conto dei costi effettivamente sostenuti dall'impresa, anche se non registrati nelle scritture contabili).

La giurisprudenza dei giudici di legittimità è pacifica sul punto (tra le tante, Cass., sez. I, 19-12-1997, n. 12854): "l'art. 35, co.5, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, il quale dispone che nel procedimento davanti alle commissioni tributarie non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (norma poi riprodotta nel 4° comma dell'art. 7 d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546), **non comporta anche la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, co.2 c.c., il quale dispone che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni, atteso che tale norma è inapplicabile nel processo tributario**, nel quale l'esclusione della prova testimoniale è dettata da un'esigenza di speditezza e la relativa disposizione va considerata di carattere eccezionale, con la conseguenza che non può essere applicata oltre i casi considerati.

L'applicazione concreta e diffusa. Cass., sez. trib., 8.3.2000, n. 2606 ritiene, in tema di redditi di capitali, che non possa escludersi l'idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare *a fondare la presunzione* di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati (nella specie, la società aveva per soci soltanto tre fratelli).

Di fronte alla presunzione dell'ufficio il contribuente ha diritto di difendersi: Cass., sez. I, 10.4.1998, n. 3719: l'accertamento in rettifica della dichiarazione del contribuente disposta dall'ufficio finanziario può legittimamente fondarsi su elementi indiziari offerti da scritti riferibili a terzi che, quantunque privi di piena efficacia probatoria, risultino pur sempre provenienti dall'imprenditore, quali gli assegni (rinvenuti nelle scritturazioni dei suoi conti correnti) rilasciati ai propri fornitori abituali, da tale vicenda potendosi legittimamente desumere, in via presuntiva, la riferibilità dei pagamenti ad acquisti di merce non fatturata, così che sull'imprenditore incombe, conseguentemente, l'onere della allegazione di elementi di fatto di segno opposto al contenuto della presunzione suddetta, giusto il principio secondo il quale il contribuente è abilitato ad opporre, alle presunzioni *iuris tantum* adottate dall'ufficio finanziario nell'accertamento induttivo, tutte le prove contrarie che egli sia in grado di fornire.

Sull'applicabilità dei coefficienti presuntivi: Cass., sez. trib., 20.6.2001, n. 8372 e Cass., sez. trib., 9.10.2000, n. 13415 "in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo delle persone fisiche, è *legittima l'applicazione agli an-*

*ni anteriori dei coefficienti presuntivi di reddito* adottati ai sensi dell'art. 1 l. n. 413 del 1991, posto che, rimanendo sul piano dell'accertamento e delle prove, l'applicabilità dei c.d. redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo d'imposta da verificare deve ritenersi insita nell'art. 38 d.p.r. n. 600 del 1973"

*f) Utilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte*

Secondo Cass., sez. trib., 19.6.2001, n. 8344, l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Ne consegue che gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico. Negli stessi sensi Cass., sez. trib., 16.3.2001, n. 3852 secondo cui la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista dall'art. 63 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penali, a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario.

In senso contrario la giurisprudenza prevalente: Cass., sez. III, 6.4.2001, n. 5154 secondo cui la regola generale - ora espressamente tutelata a livello costituzionale, a seguito della nuova formulazione dell'art. 111 cost. introdotta dalla l.cost. 23 novembre 1999 n. 2 - *secondo cui il processo deve svolgersi nel contraddittorio fra le parti, in condizioni di parità, comporta che le prove devono essere raccolte nell'effettivo contraddittorio delle parti, cioè nel processo e con la partecipazione del giudice*; pertanto, non può attribuirsi valore di prova all'atto notorio, preconstituito al processo al di fuori di qualsiasi contraddittorio con l'avversario, né tale atto può implicare un'inversione dell'onere della prova, che deve essere espressamente prevista da una norma positiva e non può derivare esclusivamente dalla mera "iniziativa" di parte.

In ogni caso, l'utilizzazione delle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza non contrasta con il divieto di prova testimoniale nel processo tributario e non lede il principio di cui all'art. 24 cost., giacché le dichiarazioni medesime possono considerarsi quali elementi indiziari solo se siano state valutate specificamente, con metodo critico, nei limiti in cui sono state recepite nell'atto di accertamento (Cass., sez. trib., 22.3.2000, n. 3427.).

g) *Rapporti tra processo penale e processo tributario: validità delle prove raccolte in sede penale.*

In generale va rilevato che l'art. 654 c.p.p., stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale; tale efficacia, però, è espressamente sottoposta alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo e anche in quello tributario la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazione alla prova "della posizione soggettiva controversa" (Cass., sez. trib., 8.3.2001, n. 3421; Cass., sez. trib., 24.2.2001, n. 2728).

A questi dati occorre aggiungerne un altro squisitamente processuale, in base al quale non può ritenersi vincolante una decisione resa in un processo nel quale una delle parti del processo tributario non sia stata presente. Afferma Cass., sez. trib., 20-11-2000, n. 14985 che "la norma di cui all'art. 12 d.l. n. 429 del 1982 è da ritenersi abrogata per effetto dell'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale; ad una tale conclusione deve pervenirsi sulla base della lettera e della ratio dell'art. 207 disp. att. c.p.p., nonché sulla base della considerazione secondo cui *non può ritenersi vincolante una decisione resa in un processo nel quale una delle parti del processo tributario non sia stata presente*". Ed ancora Cass., sez. I, 25.5.1999, n. 5064 partendo dal presupposto che l'amministrazione finanziaria non può costituirsi parte civile nei processi penali in materia valutaria trae la conseguenza, *in forza del principio della limitazione dell'efficacia del giudicato penale alle sole parti che hanno partecipato o sono state poste in condizione di partecipare al giudizio*, che la sentenza assolutoria resa in sede penale non esplica effetti nel processo tributario; né rileva in contrario la necessaria citazione in giudizio della persona offesa in quanto inidonea a porre l'amministrazione delle finanze in grado di partecipare al giudizio penale quando titolare degli interessi offesi dalla infrazione valutaria giudicata è l'amministrazione del tesoro.

Tenuto conto delle diverse finalità tra i due processi si è rilevato che *nel processo tributario, non trovano sic et simpliciter applicazione* la regola, vigente nel processo penale, ex art. 530, 2° comma, codice di rito, secondo la quale il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione, anche quando è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto sussiste, e, in generale, *la equiparazione del dubbio alla certezza in favore dell'imputato*, in forza del principio di presunzione di non colpevolezza, che soltanto in materia penale ha copertura costituzionale ex art. 27, 2° comma, cost. (Cass., sez. trib., 8.3.2001, n. 3421). Ne consegue che il decreto di archiviazione emesso dal giudice penale ex art. 408 c.p.p. non rientra tra i provvedimenti dotati di au-

torità di cosa giudicata nel processo tributario, giusta disposto degli art. 654 c.p.p. e 12 l. 516/82 (Cass., sez. trib., 8.3.2001, n. 3423).

Secondo Cass., sez. I, 23.7.1999, n. 7964: “*l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa in sede penale dal rappresentante legale della società ricorrente, non viola il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la società rappresentata, esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società.*”

#### *h) Il valore dell'interpretazione*

Se attraverso l'interpretazione dei giuristi la civilizzazione del processo tributario decollerà, lo dovrà non alla fortuna di una o più disposizioni, ma al successo della *ratio* di un tela ordinamentale, percepita e vissuta come tale dagli operatori. È il percorso di un'idea portante, accompagnata dalla consapevolezza che non si può resistere all'invasione delle idee e delle esigenze come l'effettiva tutela del contribuente di fronte al fisco, nel giusto processo tributario ex art.111 cost.

La fortuna della civilizzazione del processo tributario, specie dopo la modifica apportata dall'art.12 co.2 della finanziaria del 2002, che ha creato l'unità della giurisdizione tributaria, quale microsistema autosufficiente, può cogliersi nelle parole del colloquio tra lo scolaro e Mefistofele nello studio: “la fabbrica dei pensieri è come un lavoro di tessitura, dove a un sol colpo di pedale mille fili si mettono in movimento, le spole guizzano su e giù, i fili scorrono invisibili, un colpo solo produce mille combinazioni” (Faust, Parte prima, studio). Se l'ordito e la trama della civilizzazione del processo tributario, con tutti i suoi limiti, diventeranno una tela a tutela del cittadino, cioè di ognuno di noi, la messa in moto dei fili è affidata in definitiva agli operatori, agli interpreti, ai giudici tributari.