

CAPITOLO 8

La prova nella fase istruttoria nel processo tributario

SOMMARIO: Sezione I: *L'onere della prova nel processo tributario: una regola fondata sullo status libertatis del contribuente*: §1. L'onere della prova ed il giudizio di fatto: la regola di giudizio del fatto incerto. - §2. L'onere della prova nel processo tributario: il fondamento costituzionale della regola di giudizio del fatto incerto nell'attuazione del tributo. - §3. L'onere della prova nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla L. 130/2022: 3.1 La regola di giudizio del fatto incerto fondata sullo *status libertatis* e l'inapplicabilità dell'art. 2697 c.c.; 3.2 La regola di giudizio del fatto incerto fondata sullo *status libertatis* e l'inapplicabilità del principio di vicinanza della prova. - Sezione II: *La valutazione della prova nel processo tributario: il superamento della regola del "più probabile che non" in favore della clear and convincing evidence*: §1. La valutazione della prova da parte del giudice tributario: una regola convenzionale dal carattere di specialità in deroga all'art. 116 c.p.c. - §2. Il modello teorico della valutazione della prova libera: l'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale secondo regole di probabilismo logico. - §3. La valutazione della prova libera nel processo civile. - §4. La valutazione della prova libera nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla L. 130/2022. - §5. Le regole di costruzione dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale e le presunzioni semplici. - Sezione III: *La prova testimoniale scritta nel processo tributario: profili sistematici e profili applicativi tra aporie normative e difficoltà di raccordo con la disciplina processuale civilistica*: §1. L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario dalla novella di cui alla L. 130/2022: la struttura di un modello processuale improntato ai principi del "*due process of law*": 1.1 Sulla natura giuridica dell'istituto della testimonianza scritta e sulla coesistenza tra l'assunzione della testimonianza e le dichiarazioni dei terzi; 1.2 Deduzione della prova testimoniale scritta: analiticità, specificità e capitolazione nell'attuazione del principio dispositivo processuale; 1.3 Ammissione della prova testimoniale scritta: il limite della rilevanza quale attuazione del modello processuale accusatorio; 1.4 Assunzione della prova testimoniale scritta: decadenze e nullità extratekstuali nell'assunzione del modulo di testimonianza scritta; 1.5 Contraddittorio ed oralità: effettività di attuazione del diritto di difesa, declinato nel principio di parità delle armi, con l'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario. - Sezione IV: *Le dichiarazioni autoindizianti ed il diritto al silenzio*: §1. Le dichiarazioni autoindizianti ed il diritto a non autoaccusarsi: 1.1 Il diritto al silenzio quale diritto fondamentale dell'ordinamento multilivello; 1.2 L'efficacia diretta delle norme di cui alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali; 1.3 L'immanenza di un generale principio di garanzia del silenzio e l'inutilizzabilità delle dichiarazioni autoindizianti alla luce del dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria. - Sezione V: *L'obiettivo incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario*: §1. L'obiettivo incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario.

Sezione I

*L'onere della prova nel processo tributario:
una regola fondata sullo status libertatis del contribuente***1. L'onere della prova ed il giudizio di fatto: la regola di giudizio del fatto incerto**

La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova rappresenta il criterio di definizione del giudizio conseguente al mancato adempimento – da parte di chi vi sia tenuto – dell'onere di sostenere, attraverso i mezzi di prova ammessi nell'ordinamento processuale, il giudizio di fatto¹. Il percorso di avvicinamento al giudizio di fatto² è un percorso di valutazione delle operazioni mentali che permettono di addivenire ad una valutazione su un avvenimento passato³. Difatti, risulta necessario premettere che il “fatto materiale” è sempre un avvenimento che, a seguito del suo verificarsi, non è più ripetibile: pertanto, il giudizio sul “fatto materiale” sarà sempre la costruzione mentale postuma su di esso e, conseguentemente, coinciderà con un'affermazione sul fatto⁴. Da tanto consegue che il giudizio di fatto è un'opera-

¹ Si richiama, in riferimento all'ordinamento processual-civiltistico, *ex multis*, G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, p. 5; Id., *Istituzioni di diritto processuale civile*, II, Napoli, 1936, pp. 318 e ss.; E. BETTI, *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, pp. 331 e ss.; V. ANDRIOLI, voce *Prova (diritto processuale civile)*, in *N.mo Dig. It.*, XIV, Torino, 1967, pp. 260 e ss.; G.A. MICHELI, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966; G. VERDE, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, pp. 438 e ss.; Id., *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974; Id., (voce) *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, pp. 579 e ss.; M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, pp. 65 e ss.; Id., *L'onere come figura processuale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2012, pp. 425 e ss.; P. COMOGGIO, *Le prove civili*, Torino, 2010, pp. 249 e ss.; S. PATTI, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, pp. 47 e ss.; E. BENIGNI, *Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell'onere probatorio*, Torino, 2014, pp. 7 e ss.; G.F. RICCI, *Questioni controverse in tema di onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, pp. 321 e ss.

² G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, p. 730: «La stretta correlazione esistente tra giudizio di diritto e giudizio di fatto – tale per cui, secondo la teoria del circolo ermeneutico, il primo presuppone e definisce il secondo ed il secondo, a sua volta, presuppone e definisce il primo – spiega come l'attuazione del diritto passi spesso (anche se non sempre e, comunque, non necessariamente) attraverso la formulazione di giudizi intorno ad eventi passati. Il rapporto di complementarietà tra fatto e diritto è vieppiù manifesto in tutti quei casi in cui è la norma giuridica ad assumere una specifica situazione fattuale a condicio sine qua non per la sua applicazione».

³ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, p. 283: «Una volta chiarito che l'onere della prova non è un problema di diritto positivo, ma si colloca nell'ambito di meccanismi mentali che riguardano la metodologia della conoscenza, e neppure sono peculiari allo studio del diritto, occorre dedicare alcuni paragrafi allo scenario in cui il problema si inserisce, cominciando da alcune considerazioni in tema di giudizio di fatto». G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, p. 730: «Il funzionario amministrativo che procede a ricostruire il presupposto e la base imponibile del tributo così come il giudice tributario investito del compito di accertare la rispondenza al vero dei fatti giudizialmente controversi, prima ancora di appartenere all'a.f., ad altra a. o all'ordine giudiziario, sono lato sensu degli storici che nel presente si affacciano al passato per esplorare ciò che è accaduto».

⁴ Sulla questione si richiama L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975, p. 174 secondo il quale “il reddito è sempre e necessariamente un fatto del passato all'atto dell'accertamento: e perciò non

zione mentale che potrà essere valutata nella sua propria modalità di costruzione⁵. In tal senso, il giudizio di fatto sottende un'interpretazione degli elementi che permettono di effettuare una ricostruzione del fatto storico che sarà sempre probabilistica⁶. Pertanto, risulta eminentemente concettuale anche la parte più empirica del giudizio di fatto, in quanto la stessa sarà interessata dalle conoscenze ed esperienze sui nessi tra fenomeni materiali, umani e sociali, derivando, invariabilmente, da un'interpretazione diretta ad elaborare un'ipotesi sull'evento passato⁷. Il giudizio di fatto, dunque, avrà ad oggetto sempre una vicenda umana e su tale aspetto si fonda la differenziazione con il giudizio di diritto⁸; inoltre, il giudizio di fatto avrà sempre natura probabilistica⁹ ed in quanto tale soggettiva, ovvero fondata sulla scelta degli elementi posti a fondamento della ricostruzione del fatto¹⁰. Su tali premesse, si è pervenuti ad affermare «il carattere convenzionale e relativo della verità e della certezza in materia di giudizio di fatto»¹¹, assumendo che «la diversità tra probabilità e certezza è perciò quantitativa e non qualitativa e la certezza diventa perciò un'alta probabilità»¹². Le difficoltà di sostenere, in senso positivo, il giudizio di fatto – che si potrebbero definire ontologiche per le ragioni sopra velocemente disegnate – comportano la necessità di una regola che si potrebbe definire di “chiusura”, intesa a disciplinare l'esito del processo nell'ipotesi di cui il giudizio di fatto non sia sostenuto. Difatti, in presenza di prove idonee a consentire al giudice di accertare la verità dei fatti rilevanti per la

può mai essere direttamente constatato, ma solo storicamente e più o meno induttivamente ricostruito”. Nello stesso senso L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1967, p. 172 secondo il quale è una questione empirica quella di «stimare il prezzo delle cose mobili od immobili, dei titoli o valori i quali cadono in un contratto od in una donazione o successione» (ed ivi per l'ulteriore assunto che l'operazione di stima è difficile, «ma non è un'impresa assurda» atteso che ha sempre a che vedere con «fatti riferiti ad un momento certo nel tempo».

⁵ H. KELSEN, *Teoria generale delle norme*, Torino, 1985, p. 292: «un fatto non è né vero né falso [...] un'asserzione relativa ad un fatto può essere vera o falsa».

⁶ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, p. 285: «Il giudizio di fatto è un operazione squisitamente mentale ed ipotetica».

⁷ Afferma la sussistenza di una imprescindibile componente interpretativa delle attività intellettuali E. BETTI, *Teoria generale dell'interpretazione*, Milano, 1990, p. 122.

⁸ Sui rapporti tra giudizio di fatto e giudizio di diritto si veda M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, p. 71.

⁹ G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, p. 730: «la prova giuridica, in ragione del suo carattere proposizionale e dell'oggettiva impossibilità (connaturata financo a quelle che, specialmente un tempo, venivano indicate come le scienze esatte) di pervenire alla verità assoluta, assicura (o tende, più esattamente, ad assicurare) la verità relativa o probabile (c.d. carattere probabilistico della prova)».

¹⁰ Sulla soggettività del meccanismo mentale ricostruttivo fonda l'affermazione della parzialità della verità conseguente al giudizio di fatto. Per una ricostruzione di tale questione si rinvia a S. PUGLIATTI, *Conoscenza e diritto*, Milano, 1961, p. 14.

¹¹ R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, p. 290.

¹² Afferma M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, Milano, 1992, p. 81 che il probabilismo della prova è il probabilismo logico il cui scopo è “razionalizzare l'incertezza”. Il probabilismo logico non dice di quanto l'ipotesi A sia più probabile dell'ipotesi B, ma se un enunciato fattuale sia più probabile di un altro.

controversia, la questione di fatto viene risolta sulla base del materiale probatorio acquisito al giudizio, per mezzo di una ricostruzione che stabilisce appunto quali fatti possano considerarsi veri. Ai fatti così accertati il giudice applicherà la regola di diritto che ritiene più appropriata per la decisione del caso concreto, pervenendo in questo modo a pronunciare la decisione finale. Ciò accade (potrà accadere), tuttavia, solo quando i fatti rilevanti per la controversia possono essere positivamente accertati sulla base delle prove regolarmente acquisite, ossia quando la loro esistenza risulta dimostrata. Problemi sorgono invece quando questa situazione non si verifica, cioè quando i fatti rilevanti per la soluzione della controversia, o alcuni di questi fatti, non risultano esistenti sulla base delle prove disponibili. Il mancato raggiungimento della prova di un fatto rilevante può verificarsi in varie ipotesi: a) quando su quel fatto non sono state dedotte prove dalle parti, o non sono state ammesse; né sono state disposte prove su iniziativa del giudice; b) quando sul quel fatto sono stati ammessi o disposti mezzi di prova, ma essi non hanno avuto esito perché la loro assunzione è per qualche ragione fallita; c) quando sul quel fatto sono state assunte delle prove ma nonostante ciò permangono dubbi sull'esistenza del fatto, (cioè non è stato raggiunto il pieno convincimento del giudice)¹³. In tutte queste ipotesi sorge un importante problema di decisione della controversia, in quanto, l'inesistenza (ossia la mancata prova) di un fatto giuridicamente rilevante, impedisce di applicare, come criterio di decisione, la norma di diritto sostanziale che presuppone l'esistenza (ossia la prova) di quel fatto, quale premessa e condizione delle conseguenze giuridiche che essa prevede e disciplina. Il giudice è, però, ugualmente obbligato a decidere nel merito la controversia¹⁴, poiché negli ordinamenti moderni, al fine di salvaguardare il bene fondamentale della certezza, non è più ammessa l'eventualità di una pronuncia di *non liquet*, la quale si tradurrebbe in un sostanziale diniego di giustizia¹⁵. Emerge, dunque, la necessità di disporre di un criterio di decisione, una regola di giudizio, che

¹³ Per tale esemplificazione si veda M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, p. 66.

¹⁴ Sulla inapplicabilità del principio di *non liquet* nell'ordinamento processual-civile sussiste una assoluta concordia in dottrina. Si veda, sul tema, G.A. MICHELI, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, pp. 12, 19, 22, 177; G. VERDE, *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974, pp. 21, 40, 57, 89; S. PATTI, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, pp. 4, 83, 86; L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in P. RESCIGNO, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, p. 199.

¹⁵ Vi è chi definisce la pronuncia di *non liquet*, come una non-sentenza, una sentenza inesistente, per mancanza assoluta dell'«imperium sentenziale». In tal senso si rinvia a G. LASERRA, *La prova civile*, Napoli, 1957. Altri autori (si richiama, sul punto, R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, p. 420) sostengono, invece, che la sentenza di *non liquet*, quanto al suo contenuto, equivale ad una pronuncia di rigetto vera e propria perché, come questa, lascia immutata la situazione giuridica preesistente al processo; mentre, quanto alla sua efficacia, poiché il giudice non ha la possibilità di privare la sua decisione del regime giuridico – cioè del carattere di stabilità – che le è proprio e che discende dalla disposizione dell'art. 2909 c.c., l'eventuale ipotetica sentenza di *non liquet* che il giudice dovesse emettere – a parte le responsabilità del magistrato in ordine al corretto esercizio della funzione giurisdizionale – non si presenterebbe tecnicamente affetta da un vizio “insanabile”, dal momento che, in forza del principio di trasformazione dei vizi della sentenza in motivi di gravame (art. 161, comma 2, c.c.) essa sarebbe comunque suscettibile di passaggio in giudicato, sarebbe cioè una “sentenza di rigetto” a tutti gli effetti (in tal senso L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, Torino, 1998, p. 287).

non può essere la norma sostanziale ipoteticamente applicabile al caso concreto, il quale consenta al giudice di decidere nel merito in mancanza della prova della verità di un fatto giuridicamente rilevante¹⁶. Questo criterio di decisione è costituito, in tutti gli ordinamenti, dal principio dell'onere della prova¹⁷.

La regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, pertanto, dispone che, quando un fatto giuridicamente rilevante non è provato, e quindi la relativa norma sostanziale non può essere applicata, la domanda o l'eccezione che sono fondate su quel fatto e su quella norma risultano infondate, e quindi debbono essere rigettate dal giudice¹⁸. L'istituto dell'onere della prova svolge, pertanto, una duplice funzione: in primo luogo, ripartisce tra le parti l'onere¹⁹ di provare i fatti rilevanti per la soluzione della controversia, al fine di fornire al giudice gli elementi di decisione relativi alla questione di fatto; in secondo luogo consente al giudice di emettere in ogni caso una pronuncia di accoglimento o di rigetto della domanda, pur quando, cioè nonostante l'attività probatoria svolta dalle parti – oppure in sua mancanza – egli sia rimasto nel dubbio circa la verità dei fatti. Da tanto consegue che la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova determina la rilevanza di due profili: il primo, soggettivo, è un onere processuale che attiene alle parti²⁰; il secondo, oggettivo, rappresenta una regola del decidere che attiene al giudice²¹.

¹⁶ Esemplificativamente M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, p. 66: «Schematicamente: la norma *N* idonea a costituire il criterio giuridico della decisione del caso presuppone l'esistenza del fatto *F*, che proprio per questa ragione si configura come giuridicamente rilevante. Nel caso che si ipotizza manca tuttavia la prova dell'esistenza di *F*, e quindi è impossibile applicare *N* come criterio di decisione. Però il giudice è ugualmente obbligato a decidere, poiché negli ordinamenti moderni non è più ammessa l'eventualità di una pronuncia di *non liquet*».

¹⁷ Sull'origine storica dell'onere della prova come regola di giudizio volta ad evitare il *non liquet* si richiama G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1966, p. 151. L'Autore ritiene il divieto di *non liquet* come il "contenuto minimo essenziale" della regola di giudizio, che può variare nel contenuto particolare nei vari processi.

¹⁸ G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1966, p. 313.

¹⁹ M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, p. 66: «L'onere della prova è un onere in senso proprio, in quanto presuppone che ogni parte abbia la possibilità di evitare le conseguenze negative della mancata prova dei fatti: tale possibilità consiste appunto nel fornire al giudice prove sufficienti dei fatti che si sono allegati a fondamento delle rispettive domande ed eccezioni».

²⁰ Sul tema, G.A. MICHELI, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, p. 59; S. PATTI, *Le prove, parte generale*, Milano, 2010, p. 32; L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in P. RESCIGNO, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, p. 195; M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, p. 66: «Per onere della prova in senso soggettivo si intende solitamente un'applicazione della relativa regola in funzione della quale ogni parte, nel corso del processo, dovrebbe fornire la prova di determinati fatti e non di altri. Sotto questo profilo le regole relative all'onere della prova vengono intese come regole che si occupano della provenienza delle deduzioni probatorie. Si ritiene cioè che esse riguardino l'attività probatoria delle parti, indicando ciò che ogni parte deve provare se vuole evitare la soccombenza. In sede di decisione queste regole opererebbero nel senso di provocare la soccombenza della parte che non è stata abbastanza attiva nel dedurre prove sui fatti che ha allegato».

²¹ In tal senso l'onere della prova rappresenta una regola di giudizio, ossia il criterio che il giudice adotta, nel momento finale del processo, al fine di decidere sulla vittoria o soccombenza delle parti in funzione della prova o mancata prova dei fatti. Sul punto si rinvia a G.A. MICHELI, *L'onere della prova nel processo civile*, Padova, 1966, p. 177; L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in P. RESCIGNO, *Trattato di diritto privato*, XIX, Torino, 1985, p. 194. M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez.*

A quest'ultimo riguardo merita precisare che il giudice, decidendo in applicazione della regola in esame, non deve presumere inesistenti i fatti non provati (ovvero provati in maniera insufficiente a determinare il convincimento giudiziale), egli invece non può considerare esistenti i medesimi. La regola di giudizio dell'onere della prova esprime, dunque, un principio logico elementare, quel principio secondo cui nessuno può logicamente affermare l'esistenza di un fatto se di esso non esistono prove sufficienti. Chi, come il giudice, è chiamato ad affermare l'esistenza di un fatto deve disporre di elementi probatori che gli consentano di ritenerlo esistente; altrimenti egli – cui è inibito l'uso della scienza privata – non può affermarlo²².

2. L'onere della prova nel processo tributario: il fondamento costituzionale della regola di giudizio del fatto incerto nell'attuazione del tributo

Procedendo alla ricerca del fondamento costituzionale della regola di giudizio del fatto incerto in sede di attuazione del tributo, il ragionamento non può che muovere dalla natura e dalla finalità del dovere tributario e dal conseguente esercizio di sovranità nell'attuazione del tributo.

In tal senso, la cornice costituzionale depone per un'interpretazione per cui il contribuente non è tenuto a pagare in virtù di uno *status* di soggezione nei confronti dell'autorità, né in ragione del beneficio che egli ritrae o può ritrarre dai servizi pubblici, bensì per il fatto stesso di essere membro della comunità alla cui sussistenza è chiamato a concorrere²³. Su tali premesse si è sviluppato il dibattito dottrinale sulla natura e finalità del dovere tributario.

In forza di un primo orientamento ricostruttivo, il dovere tributario è finalizzato ad attuare l'imperativo etico dello Stato che è individuato nell'eliminazione delle disuguaglianze esistenti, nel rispetto dei diritti fondamentali sanciti dalla Costitu-

civ., XIII, Torino, 1996, p. 66: «L'onere della prova in senso oggettivo guarda invece all'esito finale e complessivo delle attività probatorie che si sono svolte nel corso del processo. Se le prove assunte consentono al giudice di dare per dimostrata l'esistenza di tutti i fatti giuridicamente rilevanti, le regole sull'onere della prova non hanno modo di entrare in gioco e la controversia viene decisa applicando la disciplina sostanziale della fattispecie. Se, viceversa, un fatto rilevante risulta non provato, le regole sull'onere della prova trovano applicazione come criteri per stabilire quale parte debba sopportarne le conseguenze negative, a seconda della natura e della qualificazione del fatto non provato. L'aspetto essenziale è che in questo modo si guarda a quali fatti sono stati o non sono stati provati, secondo una considerazione oggettiva dell'esito delle prove in relazione ai fatti della causa; la dimensione soggettiva diventa rilevante solo quando si tratta di stabilire quale parte soccombe in conseguenza della mancata prova di un fatto».

²² Come ha osservato G. VERDE, *L'onere della Prova nel Processo Civile*, Napoli, 1974, p. 112, la regola dell'onere della prova non fa che applicare i canoni della logica e «rispecchiare il carattere razionale del processo moderno», il quale non tollera che il giudice decida non rigettando le pretese fondate su fatti non provati.

²³ Afferma E. VANONI, *Teoria generale del diritto tributario*, in E. VANONI, *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, p. 35, che «il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio e col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dell'ente impositore».

zione²⁴. Tale opzione ricostruttiva è intesa a rimarcare la finalità redistributiva del dovere tributario, nel rimarcato obiettivo principale di costruire una società diretta all'attuazione dell'uguaglianza sostanziale²⁵: il connotato principale di tale opzione ricostruttiva si svolge in due direttrici, di cui la prima è intesa ad individuare il principio di eguaglianza sostanziale come la base teleologica del dovere tributario, mentre la seconda, con natura funzionale alla prima, è intesa a deprimere al minimo costituzionale la tutela del diritto di proprietà, per una più profonda ed effettiva attuazione del principio di redistribuzione.

Sulla scorta di un differente orientamento ricostruttivo, il dovere tributario è direttamente correlato al dovere di solidarietà che pone l'obbligo di concorrere, per ciascuno, alla spesa pubblica: in tal senso, dunque, il dovere tributario è specificazione di un più generale dovere di solidarietà, di cui l'art. 53 della Carta costituzionale è la specificazione²⁶.

Differentemente, è stato rimarcato che alla base del dovere tributario sussiste un nesso funzionale con i benefici che si ritraggono dall'attuazione dei diritti sociali, sia per la collettività, sia per il singolo contribuente²⁷.

Al contrario, declinando un costituzionalismo del "bene comune" si è rilevato che il dovere tributario sia funzionale a garantire a chi governa i poteri e le possibilità di sostenere la spesa pubblica²⁸ ove, in tal senso, il dovere tributario è «*riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi*» (sent. 288/2019). Si deve ora ribadire che un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti²⁹. In tale ottica, dunque, il «*richiamo al dovere di solidarietà non agisce, dunque, come un valore etico capace di legittimare il tributo. Attraverso il rapporto con i diritti, agisce normativamente, come base di un complesso di regole di condotta dirette al soddisfacimento delle aspettative di tutela di tutti i consociati*»³⁰.

²⁴ In tal senso F. GALLO, *La funzione del tributo nel tempo delle grandi disuguaglianze*, in V. MASTRO- IACOVO, G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, p. 102.

²⁵ Sul tema F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, p. 59; P. BORIA, *Il potere tributario: politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, p. 439.

²⁶ La detta ricostruzione si deve a F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 59.

²⁷ Rimarca la rilevanza del nesso funzionale del beneficio che deriva dal prelievo tributario per la collettività e per il contribuente D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 23.

²⁸ In tal senso L. ANTONINI, *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in V. MASTRO- IACOVO, G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, p. 2.

²⁹ Corte cost. 120/2021 in www.cortecostituzionale.it.

³⁰ G. RAGUCCI, *Gli Istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Coregulation*, Torino, 2023, p. 4.

Conseguentemente, si può rilevare la sussistenza di una convergenza, comune a tutte le ricostruzioni dottrinali in tema di fondamento del dovere tributario (pur con le richiamate differenti declinazioni), intesa ad individuare il dovere di solidarietà nel concorso alle pubbliche spese come fondamento giuridico al dovere tributario, nel rispetto delle garanzie costituzionali di tutela individuale.

Ferma la sopra esposta ricostruzione, non può non rimarcarsi la sussistenza di una natura bifronte della struttura del dovere tributario che alla valutazione della giustificazione costituzionale e sociale del prelievo deve, inevitabilmente, affiancare la funzione impositiva per l'attuazione del tributo³¹.

L'obiezione della compatibilità di un modulo autoritativo di attuazione del tributo con un sistema democratico e pluralista è ridimensionata dalla constatazione del fatto che il rapporto fra Stato e contribuenti non è ispirato a criteri di pariteticità, anche nella cornice costituzionale, sia dal punto di vista della nascita dell'obbligo tributario, sia dal punto di vista della sua concreta attuazione³². In tal senso, il fondamento del tributo è rinvenuto nella sovranità dello Stato-comunità³³, la quale è costituzionalizzata nella sovranità popolare di cui all'art. 1 Cost. Essa, dunque, rappresenta la volontà collettiva che, essendo orientata ad un interesse generale, è destinata ad imporsi e a prevalere sulla volontà dei singoli. In sintesi, si può dire che il fatto che il tributo si giustifichi per l'appartenenza dell'individuo alla collettività³⁴ non esclude che esso possa ancora essere concepito come espressione di sovranità³⁵, a patto che

³¹ Sottolinea tale duplice prospettiva di lettura del dovere tributario L. ANTONINI, *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in V. MASTROIACOVO, G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, p. 2.

³² G. TREMONTI, *Profili della «tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni» e del corrispettivo per la raccolta dei servizi solidi industriali*, in Riv. Dir. fin., 1977, p. 620: «una conferma della persistente impostazione autoritaria del sistema dell'imposizione si trova [...] nell'impostazione costantemente antagonistica del rapporto tra Fisco ed amministrato, apporto che si lega a fattispecie capaci di perfezionarsi senza il consenso dell'amministrato, che è poi assistito da un penetrante sistema d'autotutela esecutiva, che è infine oggetto possibile d'una cognizione giurisdizionale fruibile entro termini ristretti di decadenza».

³³ In senso conforme A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e «giustizia nell'imposizione» come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in Riv. Dir. Trib., 2023, p. 261, il quale, tuttavia, precisa, a p. 257, che «le relazioni e le reazioni delle democrazie avanzate, invece, si esprimono diversamente: non più secondo il tradizionale principio di sovranità, vale a dire il tradizionale ordito dell'autorità, della forza e del potere suprematista, ma nella logica dell'uguaglianza materiale delle situazioni giuridiche e degli attori, compreso lo stato, in una logica che «è più ellisse che cerchio», come si è acutamente sintetizzato».

³⁴ E. VANONI, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, Finanza, I, Relazione, Roma, 1946, p. 5: «il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato impositore. In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve, per garantire l'esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato».

³⁵ A. GIOVANNINI, *L'onere della prova*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, p. 265, nota 15: «la sovranità applicata ai tributi non è «altra» dalla sovranità

si precisi che con l'avvento della Costituzione repubblicana sono mutate la fonte e la titolarità di tale potere sovrano, il quale proviene ora dal popolo ed è da questo detenuto ed esercitato. Pertanto, anche nella cornice costituzionale, la potestà impositiva è intesa come potere³⁶ che entra d'autorità nella sfera giuridico-patrimoniale dei singoli³⁷. Tale ricostruzione non è contrastata dalla valutazione solidaristica del tributo³⁸, in quanto non esiste incompatibilità tra l'essere, il tributo, corrisposto in ossequio ad un generale dovere di solidarietà e l'essere, lo stesso, oggetto di imposizione autoritativa: anzi, pare proprio vi sia perfetta armonia tra le due situazioni, essendo la sovranità popolare per definizione diretta al soddisfacimento di interessi generali tra i quali rientrano quelli enunciati tra i principi fondamentali della Costituzione (e dunque, anche quelli dell'art. 2 Cost.)³⁹. In tal senso, l'attuazione del tributo nell'esercizio della potestà impositiva, pur nei limiti del rispetto dei diritti fonda-

che convenzionalmente si definisce generale. Anche se guardata dall'angolo prospettico dei tributi, la sovranità si articola sempre nell'esercizio di un triplice ordine di poteri: quello ordinamentale, funzionale alla normazione generale ed astratta, quello di governo e quello coercitivo. Il potere impositivo, perciò, è solo un elemento della sovranità, che deve essere esercitato nel rispetto e nell'esclusivo fine di attuare l'ethos dei principi costituzionali».

³⁶ A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in Riv. Dir. Trib., 2023, p. 263: «Il potere, quindi, pur entrando nel bilanciamento, si differenzia radicalmente dall'interesse: mentre questo è elemento di "una parte" ed emblema della superiorità statale sui diritti della persona, il potere, nella dimensione fin qui descritta, vi entra spogliato dei galloni della sovranità e vi entra "nudo" giacché funzionale, puramente e semplicemente, all'esercizio delle funzioni».

³⁷ In tal senso si veda G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, p. 30; E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993, p. 5; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995, p. 10; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, p. 79; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 81; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 21.

³⁸ L'interpretazione dell'art. 53 Cost. in chiave solidaristica è generalmente accolta in dottrina: in tal senso si rinvia a F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 64; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 20; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, p. 77.

³⁹ Tale considerazione fonda, inoltre, sull'assunto dell'applicabilità dell'art. 53 Cost. a tutti i tributi, questione che, com'è noto, non è pacifica in dottrina. per un quadro delle varie impostazioni sull'argomento e per i relativi riferimenti bibliografici si rinvia a F. MOSCHETTI, (voce) *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, pp. 3-5. Giova comunque rammentare che la Corte costituzionale si è attestata sulla posizione che prevede l'applicazione dell'art. 53, comma 1, Cost. alle sole prestazioni contributive caratterizzate dal conseguimento di finalità generali, escludendo dunque quelle relative a prestazioni di servizi il cui costo si può determinare divisibilmente, vale a dire quelle che, secondo la classificazione tradizionale, sono annoverate tra le tasse: cfr. Corte cost. 2 aprile 1964, in *Giur. Cost.*, n. 30, 1964, p. 254; Corte cost. 17 aprile 1968, in *Giur. Cost.*, n. 23, 1968, p. 425; Corte cost. 17 aprile 1969, in *Giur. Cost.*, n. 85, 1969, p. 1195; Corte cost. 18 maggio 1972, in *Giur. Cost.*, n. 91, 1972, p. 1145; Corte cost. 18 maggio 1972, in *Giur. Cost.*, n. 92, 1972, p. 1147; Corte cost. 28 novembre 1973, n. 167, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, I, p. 411; Corte cost. 20 aprile 1977, in *Giur. Cost.*, n. 62, 1977, p. 619; Corte cost. 22 aprile 1980, in *Giur. Cost.*, n. 54, 1980, p. 375; Corte cost. 15 aprile 1993, in *Giur. Cost.*, n. 164, 1993, p. 1208. Isolate nel ritenere che "ogni prelievo tributario" debba avere "causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza" sono: Corte cost. 6 luglio 1972, in *Giur. Cost.*, n. 120, 1972, pp. 1289 e ss.; Corte cost. 10 luglio 1975, in *Giur. Cost.*, n. 201, 1975, p. 1563.

mentali e delle garanzie previste dalla costituzione⁴⁰, trova sicuramente esplicazione nel modulo potestà-soggezione⁴¹.

Sulla scorta di tale prospettiva ermeneutica del dovere di solidarietà e dei diritti fondamentali, si rileva come la concreta modalità di attuazione del tributo si declini, nell'attuazione della funzione impositiva, in un sistema democratico che pone al centro del sistema la persona⁴². La posizione della persona, nella cornice costituzionale, con l'insieme delle prerogative di libertà e delle correlate garanzie costituzionali, è preminente e sovraordinata rispetto allo Stato apparato⁴³, anche in relazione all'esercizio delle funzioni che sottendono al funzionamento del meccanismo Statale⁴⁴: tale posizionamento dell'individuo-persona, all'interno della cornice costituzionale, può essere definito come *status libertatis*⁴⁵; segnatamente, il rapporto

⁴⁰ In tale direzione trova valorizzazione la funzione garantistica riconosciuta all'art. 53, comma 1, Cost., che si esprime nella necessità che l'imposizione avvenga nel rispetto della capacità contributiva di ognuno.

⁴¹ Necessario dare conto dell'opinione, diffusa in dottrina, che, in conseguenza dell'introduzione di una plurima serie di istituti intesi a modulare la collaborazione preventiva tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, sia implementato un modello di attuazione dei tributi rispondente ad una nuova concezione del potere impositivo, diretto ad un arretramento delle espressioni dell'imposizione fiscale intesa come esercizio di un potere di supremazia dello Stato e caratterizzantesi come un "*potere vincolato a imperatività depotenziata*" (F. GALLO, *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, p. 553). In tal senso, G. RAGUCCI, *Gli Istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Co-regulation*, Torino, 2023, p. 1: «*l'opposizione tra autorità ed individuo avrebbe perciò perduto di centralità, mentre al suo fianco avrebbero preso consistenza nuove forme di collaborazione dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario, imperniate sul consenso al tributo, riconosciuto e promosso come mezzo di prevenzione e correzione delle forme meno insidiose di evasione*».

⁴² In tal senso, l'affermazione delle libertà fondamentali e dei diritti inviolabili della persona garantisce un corretto equilibrio nell'esercizio dei poteri a fondamento del *pactum unionis*, retto dal dovere di solidarietà e dal diritto al giusto riparto ed esclude che il *pactum subiectionis* possa rafforzarsi come archetipo sempre risorgente dello stato hobbesiano. Archetipo che, per quanto riguarda materia tributaria, si è storicamente tradotto nella soggezione dei diritti del contribuente all'interesse statale al reperimento delle provviste finanziarie. Per tali riflessioni si veda G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 2014, pp. 173 e ss. e ancor più nettamente pp. 189 e ss.

⁴³ Con il termine Stato "apparato", o anche Stato "persona" si intende l'insieme dei governanti, ossia di organi ed enti cui è attribuito il potere di approvare ed applicare le norme attraverso cui lo Stato esprime la propria supremazia e persegue le proprie finalità. Per Stato "comunità" si definisce la c.d. "società civile", ossia l'insieme dei governati, cittadini e non cittadini, sottoposti all'autorità dello Stato "apparato" e descrive quel processo di continua integrazione della sfera dell'autorità con quella della libertà. Su questi temi si rinvia a T. MARTINES, *Diritto Costituzionale*, Milano, 2022.

⁴⁴ Sui temi accennati cfr. *ex pluris*, N. BOBBIO, *L'età dei diritti*, Torino, 1990, già Introduzione e poi pp. 244 e ss.; G. ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, 2009, pp. 117 e ss.; A. RUGGERI, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 2013, p. 17; V. OMAGGIO, *Saggi sullo Stato costituzionale*, Torino, 2022, pp. 134 e ss.

⁴⁵ La dottrina dei diritti dell'uomo presuppone una concezione personalistica della società e dello Stato e fonda sull'affermazione per cui prima viene l'individuo, che ha valore assoluto, e poi viene lo Stato. In tal senso, si perviene alla affermazione per cui lo Stato è funzionale all'individuo e non viceversa. Per tale ricostruzione si rinvia a N. BOBBIO, *Teoria generale della politica*, Torino, 1999, p. 437. In tal senso, la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino, all'art. 2, precisava che la tutela dei diritti naturali ed imprescrittibili dell'uomo è «*lo scopo di ogni associazione politica*». Il principio personalistico, infatti, come si è efficacemente scritto, si distende sopra tutti gli altri per la sua "eccedenza assio-

tra Stato e cittadino trova una significativa modificazione con l'elaborazione della teoria dei "diritti pubblici soggettivi"⁴⁶ che rappresenta una cesura rispetto alla ricostruzione ottocentesca dei rapporti tra Stato e cittadino fondata sulla sussistenza di mere facoltà del cittadino nei confronti dello Stato⁴⁷. Nella ricostruzione di Santi Romano la teoria dei diritti pubblici soggettivi fonda sulla premessa per cui «*il diritto è essenzialmente un rapporto, un rapporto fra due persone, fra due soggetti: fra un soggetto ed un oggetto non passa alcun rapporto giuridico*»⁴⁸ e per tale premessa sussistono dei diritti del cittadino che questi vanta nei confronti dello Stato inteso come Stato-apparato⁴⁹ ovvero quando «*giudica o autorizza a qualche cosa o gli impone un tributo e così via*»⁵⁰. Conseguentemente, attribuita ai cittadini la personalità nel campo del diritto pubblico, nella struttura relazionale tra Stato e cittadini, risulta necessario che lo Stato limiti la sua sfera di intervento, lasciando libera una porzione dell'attività umana e, ulteriormente, lasciando intatta quella sfera di libertà che risulta incompressibile ed insopprimibile. Tale è lo *status libertatis* che caratterizza il cittadino nello Stato di diritto e che si caratterizza in un diritto a contenuto negativo di «*impedire le indebite ingerenze degli organi dello Stato: diritti di libertà*»⁵¹: lo

logia", imponendosi sulla legge: in tal senso, A. RUGGERI, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 2013, p. 17. Pertanto, i diritti fondamentali preesistono (e sono sovraordinati) allo Stato ed alla legge: in tale senso, l'art. 2 della Costituzione precisa che la Repubblica "riconosce" e garantisce i diritti inviolabili della persona, che, pertanto, ad essa preesistono. La legittimazione dei poteri dello Stato, perciò, sta nell'essere portatori di forze orientate a dare sbocco, a rendere concreta la dimensione politica dei diritti appartenenti *ab origine* ai loro titolari. Sul punto della prevalenza dei diritti fondamentali rispetto lo Stato-Apparato risulta necessario rilevare che le enunciazioni dei diritti fondamentali non trovano sede unicamente nella Carta Costituzionale ma, in un sistema multilivello, anche nelle carte internazionali. In tal senso, la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali statuisce, all'art. 5, rubricato "Diritti e libertà", che «*ogni persona ha diritto alla libertà e alla sicurezza. Nessuno può essere privato della libertà, salvo che nei casi seguenti e nei modi previsti dalla legge [...]*». L'art. 2 del Trattato sull'Unione Europea prevede che «*l'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia [...]*». Il Capo II della Carta di Nizza, rubricato "Libertà", prevede, all'art. 6, che «*ogni individuo ha diritto alla libertà e sicurezza*».

⁴⁶ La teoria dei diritti pubblici soggettivi è fatta risalire a S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1901. Tuttavia, anteriore all'opera di S. Romano, si rinviene la teorizzazione dei diritti pubblici soggettivi in A. LONGO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi e il Diritto Amministrativo Italiano*, in *Arch. Dir. pubbl.*, 1891, pp. 161 e ss.

⁴⁷ Tale ricostruzione è rinvenibile nel pensiero di Von Gerber, riassunto da A. LONGO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi e il Diritto Amministrativo Italiano*, in *Arch. Dir. pubbl.*, 1891, p. 168.

⁴⁸ S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1901, p. 10. Tale ricostruzione è in aperta confutazione delle premesse teoriche di Von Gerber che assume la sussistenza di un rapporto tra Stato e cittadini nei termini di una relazione tra un soggetto ed un oggetto.

⁴⁹ I. NICOTRA (a cura di), *Diritto Pubblico e Costituzionale*, Torino, 2013, p. 7: «*Con il termine Stato "apparato", o anche Stato "persona" si intende l'insieme dei governanti, ossia di organi ed enti cui è attribuito il potere di approvare ed applicare le norme attraverso cui lo Stato esprime la propria supremazia e persegue le proprie finalità. È denominato anche Stato "persona" perché esso possiede personalità giuridica ed è sottoposto, parimenti agli altri soggetti pubblici e privati, al diritto stesso*».

⁵⁰ S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1901, p. 12.

⁵¹ G. JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano, 1912, pp. 80 e ss.

status libertatis fonda su norme di diritto oggettivo che determinano limitazioni ai poteri dello Stato nell'attività amministrativa, prevedendosi che “*lo Stato non può adottare misure che siano in contrasto con la libertà individuale della persona garantita dall'ordinamento giuridico*”⁵². In tal senso, lo *status libertatis* presuppone un'autolimitazione dello Stato a fronte della libertà delle persone⁵³, in quanto «nasce così il concetto dell'autolimitazione dello Stato, che deve far sentire il suo intervento solo in quei rapporti in cui esso è necessario o almeno più utile, lasciando nel resto che i suoi sudditi si determinino ed agiscano seguendo gl'impulsi della propria volontà»⁵⁴.

Il sopra definito *status libertatis* fonda, in ambito tributario, il criterio di risoluzione di conflitti tra diritto della persona al giusto riparto e dovere a concorrere al riparto che si conclude nell'affermazione della giustizia tributaria⁵⁵.

Il rispetto della giustizia tributaria, nell'attuazione giurisdizionale del tributo, è garantito dai presidi costituzionali degli artt. 23 e 53 nonché dalla tutela delle libertà che connotano il principio personalistico nella Carta costituzionale nonché dei diritti inviolabili richiamati dall'art. 2⁵⁶: pertanto, il diritto alla giusta imposta rientra a pieno titolo tra i diritti inviolabili dell'art. 2 Cost.⁵⁷. Segnatamente, l'eser-

⁵² S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1901, p. 36.

⁵³ A. BALDASSARRE, *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, p. 5: «La sovranità dello Stato è una sovranità sopra uomini liberi, cioè sopra persone. Col riconoscere la personalità dell'individuo, lo Stato limita sé stesso».

⁵⁴ S. s., *La teoria dei diritti pubblici subbiettivi*, in V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1901, p. 64.

⁵⁵ Sul tema si rinvia a G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 100: «L'idea della giustizia tributaria è di vastissima latitudine. Essa ingloba il processo tributario ma non si esaurisce in esso; si impone al legislatore ordinario quando procede a formare o a modificare la sistematica disciplina (che è di diritto sostanziale) delle imposte e delle agevolazioni e/o esclusioni; si impone all'Amministrazione Finanziaria. Il regolamento costituzionale della giustizia tributaria intesa in modo così lato è racchiuso negli enunciati degli artt. 2, 3, 53 Cost.». Ugualmente si veda anche Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 75.

⁵⁶ G. FALSITTA, Art. 2 Cost. (commento), in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, in *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 4: «L'art. 2 richiama la similitudine della medaglia. Al pari della medaglia, anche l'art. 2 ha il suo retto e il suo verso. Inizia riconoscendo i diritti inviolabili dell'uomo e conclude proclamandone i doveri inderogabili».

⁵⁷ G. FALSITTA, Art. 2 Cost. (commento), in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, in *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 5: «Il diritto del contribuente alla giusta imposta è, in conclusione, quale che sia l'aggettivo più adeguato a designarlo, il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposta individuati sinteticamente negli artt. 2, 3, 53 Cost. e in tutti i numerosi articoli della Carta in cui tali principi trovano sviluppo, attuazione e completamento». Ulteriormente, si veda G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, 2006, p. 106: «Questi diritti pubblici soggettivi del Romano sono i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia come membro delle “formazioni sociali dove si svolge la sua personalità” (Stato, regioni, città, ecc.). Il diritto alla giustizia contributiva e al corretto riparto è uno di essi». Necessario dare conto del concetto di “giustizia nell'imposizione”, assunto come non equivalente alla “giusta imposta” o alla “giusta imposizione” perché comprensivo delle scelte legislative dei presupposti dei tributi, delle regole di determinazione della base imponibile, delle aliquote e delle esenzioni,

cizio della funzione impositiva, anche in sede giurisdizionale, non può mai considerarsi prevalente rispetto alla tutela delle libertà fondamentali della persona ed al diritto inviolabile al giusto riparto ed alla giusta imposta ed, al contrario, assume una posizione recessiva in quanto esprime l'esito della dialettica tra interesse pubblico e diritti fondamentali, ove il primo deve sempre recedere rispetto ai secondi⁵⁸, fatte salve le deroghe che ne ammettono la compressione. In tal senso, difatti, si può assumere che la nozione di "interesse fiscale"⁵⁹ non possa mai sostenere, in quest'ambito, la compressione dei diritti fondamentali⁶⁰. Preliminarmente, risulta necessario escludere che la nozione di "interesse fiscale" possa incidere sul *quantum* del tributo, pervenendosi, in una logica di senso contrario, ad una palese violazione del principio di capacità contributiva⁶¹. Al contrario, nell'ambito della sola riscossione, l'interesse alla corretta e tempestiva acquisizione delle risorse finanziarie dello Stato rappresenta un interesse di natura generale⁶² e giustifica, peraltro,

nonché di "segmenti" del procedimento amministrativo e di profili della tutela giurisdizionale dei diritti che si connettono alla ricerca della "effettiva" capacità contributiva da sottoporre a tassazione. Per tale concettualità si richiama A. GIOVANNINI, *Per principi*, Torino, 2022, p. 16. In tal senso, l'Autore assume che la "giustizia nell'imposizione" rientri fra i diritti fondamentali e, pertanto, sia ricompresa nell'art. 2 Cost. Ulteriormente, declina, tra i diritti inviolabili della persona, il diritto ad una posizione di prevalenza della persona rispetto al potere coercitivo, definendolo come "presunzione di onestà", A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, p. 263: «è nella sfera delle garanzie della persona umana che entra in gioco, primeggiando, la presunzione di onestà».

⁵⁸ F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in C. BERLIRI, L. PERRONE (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 40: «nessun interesse collettivo può sopraffare i diritti della persona; la cultura della solidarietà ma partendo dal primato della persona». Sulla primazia dei diritti pubblici soggettivi nello Stato di diritto si richiama N. BOBBIO, *L'età dei diritti*, Torino, 1990, p. 61: «La svolta di cui ho parlato e che sta a fondamento del riconoscimento dei diritti dell'uomo avviene quando questo si allarga dalla sfera dei rapporti economici interpersonali ai rapporti di potere fra principe e sudditi, e nascono i cosiddetti diritti pubblici soggettivi, che caratterizzano lo stato di diritto. È con la nascita dello stato di diritto che avviene il passaggio finale dal punto di vista del principe a quello dei cittadini. Nello stato dispotico i singoli individui hanno solo doveri e non diritti. Nello stato assoluto gli individui vantano nei riguardi del sovrano diritti privati. Nello stato di diritto l'individuo ha verso lo stato non solo diritti privati ma anche diritti pubblici. Lo stato di diritto è lo stato dei cittadini».

⁵⁹ Per una dettagliata disamina del concetto di interesse fiscale si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

⁶⁰ A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, p. 257: «Nello stato costituzionale l'interesse fiscale inteso alla stregua di elemento giustificativo e finalistico del potere non soltanto non è un principio, non soltanto non è un *prius* rispetto ai diritti, ma neppure è configurabile in termini giuridici».

⁶¹ Sul tema si richiama G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 106: «La tutela privilegiata del fisco come "apparato" preposto all'applicazione della legge fiscale non dovrebbe mai alterare la corretta applicazione dei criteri di riparto». Nella medesima direzione, appare significativa l'affermazione della Consulta che esclude la sussistenza di una giustificazione costituzionale a prelievi di carattere straordinario sulla mera nozione di "interesse fiscale" ove manchino dei fatti, economicamente rilevanti, idonei a sostenere il prelievo. In tal senso si richiama sentenza Corte cost. 4 maggio 1995, n. 143; 24 luglio 2000, n. 341; 21 maggio 2001, n. 155, tutte in www.cortecostituzionale.it.

⁶² In tal senso sentenza Corte cost. 9 giugno 1963, n. 45, 6 giugno 1974, n. 164, 18 febbraio 1975, n. 53, 16 gennaio 1978, n. 6, tutte in www.cortecostituzionale.it.

“discipline differenziate”⁶³. Pertanto, si può sostenere che l’interesse fiscale, da un lato, non può dare vita a regole che incidano sul “quantum” del tributo e non trova fondamento e legittimazione nel principio di capacità contributiva, ulteriormente l’interesse fiscale non può essere qualificato come principio costituzionalmente rilevante ed in quanto tale dare esito al bilanciamento⁶⁴ con i diritti fondamentali⁶⁵, mentre attiene al funzionamento dell’apparato pubblico, assumendo, pertanto, una posizione recessiva⁶⁶, in sede giurisdizionale, rispetto alle libertà fondamentali ed al diritto inviolabile alla giusta imposta⁶⁷.

In tal senso, la regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova, in ambito giurisdizionale tributario, attua una misura di regolamentazione del conflitto tra contribuente e Stato sulla legittimità e sulla determinazione del prelievo⁶⁸ e, conseguentemente, misura l’esercizio della funzione impositiva nel rispetto delle libertà fondamentali della persona e dei diritti inviolabili al giusto riparto ed alla giusta imposta⁶⁹.

Difatti, è affermato che il concetto di Stato di diritto implica un limite al potere a fronte di determinati diritti del singolo⁷⁰ ed il principio di proporzionalità attua l’eventuale ponderazione che può portare alla compressione dei diritti fondamentali⁷¹. In tale ottica, la regola di giudizio fondata sul riparto dell’onere della prova, nella sua declinazione soggettiva ed oggettiva, rappresenta una declinazione del principio di

⁶³ In tal senso sentenza Corte cost. 23 luglio 1987, n. 283, in www.cortecostituzionale.it.

⁶⁴ Sulla tecnica del bilanciamento o di composizione degli interessi si richiama L. PALADIN, *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, I, 1997, pp. 899 e ss.; C. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992, pp. 58 e ss.

⁶⁵ In senso conforme A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell’imposizione” come diritto fondamentale (muovendo dall’intelligenza artificiale)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, p. 254, il quale espone ampia critica alla teoria esposta da P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, per il quale l’interesse fiscale può essere qualificato come principio costituzionalmente rilevante.

⁶⁶ A. GIOVANNINI, *L’onere della prova*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, p. 264: «A scomparire dal tavolo d’analisi, intendiamoci, non è il potere e non è neppure la legge, ma per un verso è la loro supremazia sulla persona e sui suoi diritti e, per un altro, sono la “volontà generale”, la “ragione fiscale”, l’“interesse fiscale”, e tutte le ulteriori escrescenze del potere stesso».

⁶⁷ G. FALSITTA, *Art. 2 Cost. (commento)*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, in *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 5: “Il privato ha un dovere inderogabile ma ha altresì un diritto inviolabile, il diritto si può dire, al rispetto di tutte le limitazioni che la Costituzione ha eretto nei confronti del legislatore ordinario a salvaguardia della “giusta imposta” per proteggerlo da abusi e tirannie”.

⁶⁸ Per l’affermazione del principio di proporzionalità come fondamento dello Stato di diritto si richiama G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, p. 3.

⁶⁹ Si è sostenuto che il potere è elemento servente dei diritti e strumentale all’esercizio delle funzioni: in tal senso N. MATTEUCCI, N. BOBBIO, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, Brescia, 2021, p. 149. Conseguentemente, la funzione impositiva, nell’attuazione del tributo, deve rispettare il diritto fondamentale alla giusta imposta e le libertà fondamentali della persona, sopportando la dimostrazione della fondatezza del tributo ed accollandosi l’onere del fallimento nella detta dimostrazione.

⁷⁰ Sul tema si veda V. ZANGARA, *Lo Stato di diritto in evoluzione*, in *Scritti in onore di Egidio Tosato*, Milano, 1984, I, pp. 67 e ss.

⁷¹ Per un’analisi generale del principio di proporzionalità come modello di ponderazione dell’esercizio del potere dinanzi ai diritti fondamentali si richiama G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, pp. 143 e ss.

proporzionalità nell'ambito dell'attuazione del tributo in sede giudiziale e, pertanto, nella validazione giudiziale della pretesa fiscale. Costituisce premessa condivisa che l'analisi del principio di proporzionalità rappresenta una valutazione del fondamento sostanziale del concetto stesso di giustizia⁷², ove è stato anche affermato che «*per aversi giustizia nell'esercizio del potere in ogni caso concreto, non è sufficiente l'autorità della legge; deve trovare applicazione il principio di proporzionalità*»⁷³. Conseguentemente a tale premessa, assume un connotato di centralità, sul tema, la domanda sulla finalità del processo tributario. Sul tema, pare potersi rassegnare come conclusione che il processo tributario è finalizzato al vaglio della funzione impositiva, pervenendosi alla statuizione sulla legittimità del provvedimento ovvero sull'accertamento del rapporto giuridico tributario, a seconda della ricostruzione dell'oggetto del processo che si predilige⁷⁴. Tuttavia, non sembra errato assumere che il detto approc-

⁷² La locuzione latina *unicuique suum* è la rielaborazione del *suum cuique tribuere* (in italiano: dare a ciascuno il suo), che rappresenta uno fra i principali precetti del diritto romano. È riscontrabile in Ulpiano, in un frammento della sua opera conservatoci attraverso i Digesta giustiniane. Tale nozione è stata individuata come la più basilare definizione del concetto di giustizia. Si può riscontrare la ripresa di tale concettualità nell'opera di Dante Alighieri che nel *De Monarchia* afferma come “*Ius est realis et peronalis hominis ad hominem proportio*”. Conseguentemente, il raggiungimento dell'equilibrio per l'attuazione del *suum cuique tribuere* impone un'analisi di equilibrio tra posizioni contrastanti, di ponderazione di posizioni contrapposte. Per tali ragioni è stato affermato da A. SANDULLI, (voce) *Proporzionalità*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, 2006, p. 4643, che il principio di proporzionalità è un “*criterio elementare e universale di giustizia*”.

⁷³ G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, p. 4.

⁷⁴ In estrema sintesi, considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, pp. 107 e 594; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, p. 277; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 41; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, p. 251; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 145; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, p. 141; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pp. 27 e 63. Differentemente, considerano il processo tributario quale giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, p. 34; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 222; Id., (voce) *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, p. 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 749; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 5; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 706. Per una impostazione mista, favorevole alla configurazione del processo tributario ora in termini di giudizio costitutivo, ora di processo dichiarativo, a seconda del mutevole oggetto del contenzioso, si vedano: A.E. GRANELLI, *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, p. 741; F. MAFFEZZONI, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, p. 1371; Id., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 581; Id., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, p. 594; E. DE MITA, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, p. 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, p. 159; M.E. SCHINAIA, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, p. 1468; D. STEVANATO, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni*

cio fondativo dell'onere della prova sul diritto inviolabile alla giusta imposta appare idoneo a superare le dicotomie teoriche sull'oggetto del processo in quanto idoneo a garantire una sintesi⁷⁵ delle posizioni convergente *ad unitatem* nell'alveo della Carta costituzionale. Difatti, fondamento comune può rinvenirsi nell'affermazione che il criterio di giustizia⁷⁶, sotteso al processo, va declinato nella teleologia del medesimo processo e, pertanto, la verità processuale (ove l'accertamento del fatto storico all'interno del processo è funzionale all'attuazione della norma sostanziale) che emerge dal processo deve essere ricercata con regole che siano coerenti con la descritta finalità. Pertanto, se la finalità del processo tributario deve bilanciare il rapporto potestà-soggezione, l'allocazione del rischio di soccombenza nel processo, che costituisce l'attuazione della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova nella sua declinazione oggettiva, rappresenta un connotato della giustizia del processo. In tal senso, la giustizia del processo è attuazione del principio di proporzionalità in quanto risolve la regolamentazione del conflitto tra contribuente e Stato sulla legittimità e sulla determinazione del prelievo con l'allocazione della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova sull'Amministrazione Finanziaria, con una scelta, pertanto, che rappresenta una "giusta misura" all'esercizio della funzione (in considerazione della sussistenza dei poteri istruttori che permettono il raggiungimento funzionale dell'interesse pubblico) evitando la compressione delle libertà fondamentali (che, nell'inversione dell'onere della prova, subirebbero una compressione illegittima ed in quanto tale non proporzionale e non giusta).

In tal senso, se il fondamento del tributo non è rinvenibile nel potere autoritario ed assoluto dello Stato-apparato, si può assumere che lo stesso trovi la propria legittimazione nel rispetto della validazione giudiziale della pretesa che comporta la consustanziazione del fatto nella norma: in fase procedimentale l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a fornire a sé stessa il convincimento della pretesa⁷⁷ che, tuttavia,

e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito, in *Rass. trib.*, 1989, p. 59; F. BATISTONI FERRARA, M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, pp. 99 e 177-178; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, p. 352.

⁷⁵ Si può rilevare che entrambe le ricostruzioni, sia quella dichiarativista sia quella costitutivista, dell'onere della prova fondano su una declinazione del principio dispositivo. Difatti, la teoria costitutiva fonda l'affermazione dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria sulla teoria della precostituzione della prova e sulla valorizzazione della posizione di attore in senso sostanziale dell'Amministrazione Finanziaria. Al contrario, la teoria dichiarativa, nell'applicazione dell'art. 2697 c.c., fa conseguire l'affermazione dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria sulla individuata afferenza dei fatti costitutivi sull'Ufficio. Tuttavia, declinando il principio dispositivo, senza alcuna valutazione di principi ad esso sovraordinati, entrambe le teorie lasciano spazio a valutazioni che allocano i fatti costitutivi in via differenziata sulla scorta della normativa sostanziale ovvero invertono l'onere della prova in funzione di una migliore attuazione dello stesso.

⁷⁶ In via di prima approssimazione, il concetto di giustizia può essere definito con il precetto "*suum cuique tribuere*" («attribuire a ciascuno il suo») che rappresenta uno dei tre fondamentali precetti del diritto romano tramandati dal *Digesto*. Declinando il tema della giustizia nei rapporti pubblicistici, l'interrogativo del *suum cuique tribuere* è suscettibile di essere, in effetti, articolato nel testo costituzionale nella logica della giustizia politica seguendo l'articolazione del principio solidaristico.

⁷⁷ Tale ricostruzione della natura giustiziale della funzione impositiva si deve a E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 392: «*Il problema dell'incombenza della prova si pone, prima che alle commissioni tributarie, alla stessa a.f.: vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi*

assume natura recessiva rispetto alle libertà fondamentali ove sorga conflitto giurisdizionale; la stessa (pretesa) assume, pertanto, i crismi della legittimità unicamente all'esito della validazione giurisdizionale che permette, peraltro, la compressione delle libertà fondamentali e l'attuazione, in un bilanciamento corretto, del diritto alla giusta imposta. Pertanto, l'amministrazione finanziaria deve sempre provare il fondamento della rettifica⁷⁸ in quanto, unicamente all'esito della validazione giudiziale della stessa, è ammissibile la compressione delle libertà fondamentali della persona nel rispetto del diritto inviolabile alla giusta imposta⁷⁹: logico precipitato di tale assunto è che l'onere della prova in senso oggettivo, *in subiecta materia*, debba essere declinato sempre nella direzione della soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria ove non sussista la prova dei fatti a fondamento della rettifica (e, conseguentemente, che il rischio dell'acquisizione della prova debba sempre gravare sulla medesima amministrazione). Difatti, come ribadito dalla dottrina processual-civilistica, la disposizione degli oneri probatori tra le parti finisce in realtà per disporre – sia pure in via indiretta e mediata – delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia⁸⁰. Conseguentemente, ove si ammettesse una deroga alla regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova, si perverrebbe a disporre del tributo, in via sostanziale, violando le previsioni di cui agli artt. 23 e 53 Cost., nonché si perverrebbe a violare le libertà fondamentali dell'individuo-persona ed il diritto inviolabile alla giusta imposta, violando l'art. 2 Cost. e, per l'effetto, la regolamentazione dell'onere con modalità non conformi al principio di proporzionalità: in tal senso, difatti, una deroga all'ordinario riparto dell'onere della prova determinerebbe l'attribuzione di una (pre)fondezza all'atto impositivo, anteriormente al vaglio giudiziale⁸¹, idonea

ed elementi, che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto».

⁷⁸ Elabora la descritta ricostruzione della prova in sede procedimentale E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 19: «Per ciò, che la pubblica amministrazione sia anche organo di giustizia, è, se possibile, più vero per la giustizia tributaria, la quale presenta un problema più grave che non sia il problema della giustizia negli altri rami dell'amministrazione. Dove l'atto amministrativo è ingiusto, l'atto di imposizione tributaria è due volte ingiusto; in sé e in raffronto con la serie degli atti che hanno risolto, in rapporto ad altri obbligati, consimili situazioni d'imposizione tributaria».

⁷⁹ L'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di provare la sussistenza fattuale della fattispecie impositiva, peraltro, deve essere individuato, temporalmente, già in fase procedimentale, rappresentandone l'onere della prova in sede processuale un naturale precipitato. G.M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, p. 730: «In uno stato di diritto l'attribuzione ad una a. di poteri autoritativi non può essere disgiunta dal porre a carico della stessa amministrazione il dovere di accertare i fatti costitutivi della pretesa vantata per mezzo del provvedimento. Tale dovere, a sua volta, si traduce in quello di svolgere un'istruttoria adeguata alle caratteristiche del caso concreto e di acquisire le prove che dimostrino la rispondenza al vero degli enunciati fattuali in cui quella pretesa si articola».

⁸⁰ M. TARUFFO, (voce) *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, pp. 66 e ss.

⁸¹ Sottolinea il ruolo riequilibratore del processo tributario rispetto alla naturale non parità delle posizioni soggettive tra contribuente ed ufficio, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 544: «l'ufficio in quanto titolare del potere tributario è nelle condizioni di farsi giustizia da solo e di soddisfare unilateralmente, senza la cooperazione del privato, la sua pretesa; il privato, a sua volta, non ha altra via di sottrarsi alla "aggressione" dell'ufficio che quella di adire le Commissioni tributarie».

a causare una violazione delle libertà fondamentali e del diritto inviolabile alla giusta imposta, incidendo su di esse nelle forme dell'inversione dello sforzo difensivo (che, nella misura in cui non fosse ottemperato, comporterebbe la definitiva compressione delle libertà fondamentali, le quali, al contrario, risulterebbero intatte nella declinazione ordinaria dell'onere della prova in senso soggettivo)⁸².

Conseguentemente, la regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova (nella declinazione soggettiva ed oggettiva dell'onere), nella materia tributaria, trova la propria ragione fondativa nella corretta esplicitazione del rapporto potestà-soggezione ed, in tale modello, nella tutela del diritto inviolabile alla giusta imposta che garantisce le libertà fondamentali del contribuente sino al momento in cui la rettificazione non risulti validata in sede giudiziale⁸³. Da tanto consegue che il vaglio giurisdizionale cristallizza la giusta misura del rapporto potestà-soggezione, assumendo, in forza di una corretta declinazione del diritto alla giusta imposta ed unicamente in quel momento, la definitiva compressione delle libertà fondamentali.

Pertanto, si può assumere un'assoluta peculiarità del fondamento costituzionale della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova (nella declinazione soggettiva ed oggettiva dell'onere) nella materia tributaria e, contestualmente, una divergenza dal fondamento della medesima regola, ritraibile dall'ambito del processo civile, che, in detta sede, è limitata al *non liquet* ed al principio dispositivo⁸⁴.

3. L'onere della prova nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla L. 130/2022

Com'è noto, l'art. 6 della L. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, pubblicata nella G.U. 1° settembre 2022, n. 204 ha introdotto il comma 5bis all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546,

⁸² In senso conforme A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in Riv. Dir. Trib., 2023, p. 254: «La tassazione, infatti, si deve fermare [...] se viola in primis il principio di ragionevolezza e non arbitrarietà di cui all'art. 3 Cost., anche quando non rispetta la consistenza finanziaria della ricchezza complessivamente riferibile al contribuente necessaria ad assolvere il debito d'imposta [...] similmente, alla relazione fra capacità contributiva e diritto di difesa, onere della prova, sua inversione e prove in seno al processo speciale, e fra capacità contributiva ed efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario se avente ad oggetto i medesimi fatti già accertati definitivamente in quella».

⁸³ La risoluzione del conflitto tra libertà fondamentali e potere impositivo risiede sempre nel "criterio della massima espansione" delle libertà e dei diritti della persona, con conseguente "interpretazione stretta dei limiti posti ai diritti" medesimi e al potere. In tal senso A. MORRONE, *Il bilanciamento nello stato costituzionale*, Torino, 2014, p. 61. La radice della soluzione non può che affondare nella necessità di garantire il minor sacrificio ai diritti, ossia la minore intensità costringitiva possibile delle misure limitative, conformemente al principio personalistico che informa l'intera Carta e sovrasta assiologicamente tutti gli altri.

⁸⁴ Rimarca tale differente posizionamento delle parti nei due processi G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 542, ove rileva come, nel processo civile, la posizione delle parti è caratterizzata da un'assoluta parità di forza giuridica, specialmente in conseguenza della omogeneità delle situazioni soggettive vantate sul piano processuale, mentre, nel processo tributario, il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria sono posizionati in una situazione non paritaria.

recante “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413”, pubblicato nella G.U. 13 gennaio 1993, n. 9, S.O. che statuisce: «5bis. L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati»⁸⁵.

⁸⁵ Per i primi commenti alla disposizione, che affrontano la tematica dell’onere della prova, si richiama, senza pretesa di esaustività, C. CONSOLO, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, in C. CONSOLO, G. MELIS, A.M. PERRINO, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, p. 28; P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 168; A. CONTRINO, *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, p. 299; E. DELLA VALLE, *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, p. 3807; D. DEOTTO, L. LOVECCHIO, *L’Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell’atto impugnato*, in *Il Fisco*, 2022, p. 3718; E. DE MITA, *Il giusto processo fiscale sposta l’onere della prova verso l’Amministrazione*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 settembre 2022; S. DONATELLI, *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2023, p. 25; Id., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla L. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, p. 103; V. FICARI, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, p. 603; A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *giustiziainsieme.it*; Id., *L’onere della prova*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, p. 262; C. GLENDI, *L’istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 2192; Id., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, p. 255; Id., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, p. 473; Id., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull’onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2023, p. 247; Id., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 1146; Id., *L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *IPSOA Quotidiano* del 24 settembre 2022; A. LOVISOLO, *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 D.Lgs. 546/1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 33; M. MAURO, *La prova della deducibilità fiscale dei costi d’impresa nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, p. 193; G. MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5bis dell’art. 7 D.Lgs. 546/1992: profili temporali, rapporto con l’art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, p. 324; G. MOSCHETTI, *Il comma 5bis dell’art. 7 D.Lgs. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.* del 28 gennaio 2023; S. MULEO, *Riflessioni sull’onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. CARINCI, F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla L. 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022; Id., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *giustiziainsieme.it*; Id., *Riflessioni sull’onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 603; F. PISTOLESI, *Onere della prova al fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in *Il Sole 24 Ore* del 12