

**Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti (\*)**

*The immediacy principle, as rational rule in order to clarify facts.*

di Giovanni Moschetti – 6 gennaio 2023

**Abstract**

Il principio di immediatezza, sia nell'accezione formale sia in quella materiale, costituisce uno dei principi cardine del sistema processuale tributario tedesco. In particolare, il principio di immediatezza materiale richiede che il giudice, in presenza più prove disponibili, assuma la prova più vicina al *factum probandum*; detto principio trova fondamento nel dovere del giudice di ricerca della verità. Il principio di immediatezza materiale non è in conflitto con il principio del libero convincimento del giudice, anzi ne garantisce la corretta attuazione ed assicura l'effettiva tutela giudiziale. Se tuttavia l'immediatezza formale e materiale caratterizzano la disciplina del processo tributario tedesco, non altrettanto è possibile affermare per la disciplina domestica, tutt'ora ancorata al principio (civilistico) dispositivo.

**Parole chiave:** Principi che informano il processo tributario tedesco – ricerca della verità processuale – principio di immediatezza formale e materiale – il principio di immediatezza nel processo amministrativo tedesco – libero convincimento del giudice e dovere di chiarimento giudiziario.

**Abstract**

*The principle of immediacy, both in the formal and material aspect, represents one of the cardinal principles of the German procedural tax system. In particular, the principle of material immediacy requires the judge, between many available judicial proofs, to assume the one closest to the factum probandum; this principle is rooted in the judge's duty to pursue the truth. The principle of material immediacy does not contradict with the principle of the free conviction of the judge, but rather ensures its proper enforcement and assures the realization of the principle of effective judicial protection. If, however, the principle of formal and material immediacy characterizes the German tax process, the same can hardly be claimed for the domestic tax process, which is still anchored in the (civil) principle of the claimants disposition of the evidence.*

---

(\*) Contributo pubblicato dall'A. nel volume collettaneo "La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)", a cura di G. Ragucci, Milano, 2022.

**Keywords:** *Principles of German tax process; Research of procedural truth; Principle of formal and material immediacy; Principle of immediacy in German administrative process; Free conviction of the judge and duty to pursue the truth.*

**SOMMARIO:** **1.** Principio di immediatezza nel processo tributario tedesco. — **2.** Parallelismo con il processo amministrativo. — **3.** Il principio di immediatezza nel processo penale tedesco richiede una prova “rigorosa”: conforme anche ai principi di oralità e pubblicità. — **4.** Cenni al principio di immediatezza nel processo civile tedesco. Compatibilità tra libero convincimento e dovere di chiarimento giudiziario, in una cornice di ricerca della verità materiale. — **5.** Sintesi di principi ricostruttivi.

**1.** Il processo tributario tedesco (1) è informato al principio di massimo chiarimento dei fatti (2), che viene attuato con ampia disciplina della fase istruttoria, poteri di iniziativa giudiziale *ex officio* (3) e dovere collaborativo delle parti.

In questo quadro di ricerca della verità, particolare attenzione merita il principio di immediatezza (*Unmittelbarkeit*) (4) nella formazione della prova, considerato da attenta dottrina tedesca come uno dei più importanti principi del diritto probatorio (5).

Il § 81, primo comma, FGO (6), afferma che “*il Collegio assume la prova nell’udienza orale (7). Esso può, in particolare, compiere ispezioni, interrogare testimoni, periti e parti e raccogliere documenti*”. Secondo la dottrina tedesca, questa disposizione consente di teorizzare sia il principio di immediatezza formale, sia quello di immediatezza materiale.

A) In base al principio di *immediatezza formale* (prima frase, primo comma, del § 81, cit.), il Collegio giudicante deve assumere le prove necessarie alla presenza di tutti i suoi componenti (8). In tal modo si assicura che ogni giudice chiamato a decidere la controversia, abbia percezione diretta delle prove (9).

Le disposizioni del § 81, secondo comma, contemplano peraltro anche ipotesi di deroga all’assunzione della prova da parte del Collegio, potendo questa essere delegata ad uno dei componenti, oppure ad altro Collegio cui sono indicate le singole questioni oggetto di prova (10). Dette ipotesi, come osservato dalla Corte federale tedesca, non pregiudicano tuttavia *ex se* l’affidabilità del chiarimento dei fatti (11).

B) Quanto all’“immediatezza materiale”, questa ha il suo naturale *habitat* (*beheimatet*, letteralmente “è ambientata”) nel processo penale (§ 250, StPO) (12)-(13) e attiene alla migliore “scelta tra più mezzi di prova” (14).

L’*immediatezza materiale* comporta: *a*) che, in presenza di acquisibili mezzi di prova più vicini al *factum probandum*, l’assunzione della prova non possa avvenire utilizzando solo mezzi di prova meno vicini (e quindi, tendenzialmente, meno rappresentativi) (15)-(16); *b*) che, in presenza di più mezzi di prova, sia assunta la prova che consenta la percezione più immediata del fatto contro- verso (17).

Di norma, ciò non significa che vi sia un obbligo di utilizzare solo prove più immediate (18), bensì comporta solo un divieto di utilizzare solo prove mediate in presenza di prove immediate disponibili.

Il principio di immediatezza materiale è denominato anche “*principio della miglior prova possibile*”, in quanto richiede che il giudice assuma la prova più vicina al fatto da provare (19).

Trattasi di regola che, com'è intuibile, influisce sul *convincimento del giudice* e che non può fare a meno del principio di immediatezza formale. Infatti è stato posto in luce dalla giurisprudenza che i giudici decidenti devono ottenere il proprio convincimento il più possibile dalla fonte, ed essere nella posizione di poter verificare la credibilità del dichiarante, tramite la personale impressione ricevuta dai testimoni e con possibilità altresì di porre loro domande (20). Inoltre nella decisione il Tribunale può prendere in considerazione solo ciò che si fonda sulla *percezione di tutti i giudici* o che risulta dagli atti (*aktenkundig*) e sul quale le parti hanno avuto la possibilità di fornire chiari-menti (21).

Dottrina tributaristica — in un'interpretazione sistematica delle norme sulla formazione della prova — richiama il citato § 250, StPO (rubricato “*Principio dell'interrogatorio personale*” (22)) per dedurre l'esistenza, anche nel processo tributario, di un principio di immediatezza materiale (23).

Altra parte della dottrina (24), invece, proprio dalla mancanza nel processo tributario di una norma come quella del § 250 StPO, deduce che il giudice tributario non abbia un dovere di utilizzare le prove più rappresentative a preferenza di quelle meno rappresentative (25).

Ma anche questo argomento viene superato da chi (26), a sua volta, osserva che il principio di immediatezza materiale (di cui al processo penale) trova il proprio fondamento nel dovere del giudice di ricerca della verità previsto dal § 244, secondo comma, StPO; detta norma prevede che “il giudice deve, per la ricerca della verità, estendere l'assunzione della prova d'ufficio a tutti i fatti e mezzi di prova rilevanti per la decisione”. A tale disposizione — osserva Seer — corrisponde il dovere di indagine (*Untersuchungspflicht*) previsto dal § 76, primo comma, primo periodo, FGO, secondo il quale “il Collegio ricerca d'ufficio la fattispecie” (27). Esisterebbe dunque una base normativa comune tra processo penale e processo tributario, confluenti verso il principio di immediatezza materiale.

Al di là di tali discussioni in dottrina, il principio di immediatezza materiale è ormai diritto vivente del processo tributario tedesco. Si è infatti formata copiosa giurisprudenza sui seguenti profili: *a*) in mancanza di *consenso delle parti*, è vietato assumere, in luogo della prova testimoniale (più immediata), una prova documentale (mediata), tramite introduzione di un verbale di constatazione della polizia, di diritto penale o privato (28); *b*) il mezzo di prova menovicino al fatto può essere utilizzato quando l'assunzione della prova più vicina sia *impossibile, inammissibile o irragionevole* (29); *c*) se una parte lo richiede, deve essere assunta la prova davanti al Tribunale (30). In linea di principio, dunque, l'utilizzo di dichiarazioni testimoniali scritte è inammissibile (31).

Dottrina e giurisprudenza (32) coincidono, in linea di massima, su un dato: il *dovere di ricercare la verità dei fatti* richiede la *miglior rappresentazione possibile degli stessi*; per ottenerla, sono necessari, sul piano sostanziale, un tipo di prova che sia vicina al fatto; sul piano procedimentale, la collaborazione delle parti (primi protagonisti dei fatti da rappresentare) ed il dovere di iniziativa del giudice, che è istituzionalmente obbligato a ricercare la verità.

Sebbene ritenuto dalla Corte Costituzionale tedesca non di rango costituzionale (33), il principio di *immediatezza materiale* è comunque imprescindibile se si vuole garantire un processo che pone a suo fine la ricerca della verità (34). È infatti semplicemente razionale:

- cercare di ricostruire i fatti tramite la “miglior prova” rappresentativa degli stessi e quindi più vicina ai fatti rilevanti per la decisione;
- assumere che le prove qualitativamente migliori sono quelle che consentono una diretta percezione dei fatti da parte dell'intero Collegio decidente tramite la fonte di prova più immediata;
- utilizzare prove meno vicine, solo in mancanza di prove più vicine, e qualora le parti lo consentano.

Non è un caso, infatti, che nel § 81, primo comma, FGO, l'indicazione delle prove assumibili dal giudice sia in ordine di vicinanza (*rectius*, di immediatezza percettiva) ai fatti da provare: prima si annovera l'ispezione (*Augenschein*); subito dopo la prova testimoniale; poi la consulenza tecnica; infine la prova documentale (35). Non è un caso neppure che il legislatore tedesco nelle primissime parole della norma in esame abbia statuito che “il giudice assume la prova nell'udienza orale” (*in der mündlichen Verhandlung*); con ciò evidenziando l'importanza dell'oralità a fini probatori (36). Proprio dalla previsione che la prova dev'essere assunta nell'udienza orale, si deduce un *dovere* del Collegio affinché, in tutti i casi possibili, esista preferenza per le prove percepite direttamente dal Collegio, rispetto a quelle assunte (seppur oralmente) da altri soggetti e che necessariamente sono introdotte tramite documenti (37).

La prova orale ha, dunque, un ruolo privilegiato rispetto alla prova documentale, e tale primato coincide con una graduazione dei mezzi probatori che assicura la miglior conoscenza e percezione dei fatti. L'«oralità decrescente», nell'elencazione del § 81, primo comma, FGO, coincide, in linea generale, con la crescente minor attendibilità dei fatti accertati tramite quel mezzo di prova. Dalla norma che statuisce l'assunzione della prova in udienza, la dottrina desume i tre principi che devono accompagnare l'assunzione della prova: l'immediatezza, l'oralità, la partecipazione delle parti (*Parteienöffentlichkeit*) (38). Detti principi regolano la c.d. prova “rigorosa” (*Strengbeweis*) (39). In particolare, consentendo alle parti di influire sull'accertamento dei fatti (40), viene pienamente riconosciuto — come sottolineato dalla stessa Corte costituzionale tedesca — il diritto al *contraddittorio* nell'assunzione probatoria (41). Le parti hanno dunque un diritto di porre direttamente domande sia ai testimoni, sia ai periti, senza intervento del Presidente (42).

2. La stessa disciplina di assunzione della prova di fronte al Collegio è prevista anche per un altro processo, parimenti di stampo pubblicistico: il processo amministrativo (43). I due commi che compongono il § 96, *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO) (44), concernente la formazione della prova nel processo amministrativo tedesco, sono identici ai due commi che compongono il § 81, FGO (45). Anche nel processo amministrativo dottrina e giurisprudenza hanno dedotto il principio di immediatezza materiale dalla previsione di “assunzione della prova da parte del giudice nell’udienza orale” (§ 96, primocomma, primo periodo VwGO) (46).

Come osservato in dottrina (47), l’assunzione della prova nell’udienza orale, “assicura che il giudice abbia un’*impressione immediata* (*unmittelbaren Eindruck*) (48) della stessa e possa perciò giungere ad una sentenza sulla base di un convincimento formato in base alla *propria percezione* (*eigene Wahrnehmung*)” (49). Non solo, dunque, anche nel processo amministrativo vi è un inscindibile collegamento tra il soggetto decidente ed il soggetto che assume la prova, ma tale percezione collegiale — che è una garanzia per le parti in quanto riferita a soggetto imparziale e indipendente — dev’essere il più possibile valorizzata dal giudice nel procedimento di assunzione della prova (50). “Il principio di immediatezza — ritiene Geiger — richiede che il giudice — fin dove possibile — utilizzi i mezzi di prova più rappresentativi. Le fonti di conoscenza (*Erkenntnisquellen*) immediate precedono, in linea di principio, quelle mediate” (51). “Il Collegio — prosegue tale autore (52) — non può fondare la propria decisione solo ed esclusivamente sul contenuto di atti, se dalle parti sono offerti altri, più rappresentativi, mezzi di prova (per esempio testimoni)”.

In definitiva, il principio di immediatezza materiale, anche nel processo amministrativo tedesco, riconosce la prevalenza delle prove più rappresentative assunte di fronte al giudice, rispetto a quelle meno rappresentative, e stabilisce un *dovere* del giudice di tener conto di tale prevalenza. Ciò senza escludere il possibile utilizzo, ma solo in casi eccezionali e tassativamente previsti dall’ legge, della prova meno vicina ai fatti (53). Non solo dunque il giudice nell’assunzione della prova deve andare alla ricerca della fonte più immediata, ma tra le fonti immediate orali e quelle scritte (mediate) contenenti una prova orale, deve preferire le prime (54).

Ciò è di fondamentale importanza nei processi (tanto più se di stampo pubblicistico), ove può non esservi “parità delle armi” quanto alla possibilità di formare le prove fuori del giudizio, ed il fine è la ricerca della verità.

Non solo. Il *chiarimento* dei fatti deve consentire di addivenire ad una motivazione del giudice il più possibile completa e adeguata; a tal fine si deve rendere possibile alle parti di influire sull’accertamento dei fatti (55).

In particolare è stato evidenziato che alle parti deve essere data la *possibilità di collaborare* all’assunzione della prova per consentire loro di farsi una propria idea circa il mezzo di prova utilizzato; da ciò il diritto a porre domande e, tramite proprie richieste, poter dare un’altra direzione all’assunzione della prova (56).

L’istruttoria, dunque, anche nel processo amministrativo, è strutturata in modo da garantire, attraverso il diritto al contraddittorio (57) ed il *dovere di collaborazione* delle parti nel chiarimento dei fatti, l’accertamento della verità materiale (58)-(59).

3. Anche il processo penale tedesco, come quello tributario e quello amministrativo, riconosce (ovviamente) il principio di immediatezza. Nessun dubbio, come affermato da attenta dottrina (60), sul riconoscimento dell'immediatezza formale (61). Più controversa è l'esistenza del principio di immediatezza materiale in quanto non è statuito esplicitamente un divieto per il giudice di formare la prova solo su prove mediate (62), ma può essere dedotto da alcune norme che disciplinano la formazione della prova: in particolare, dal sopra citato § 250, StPO, come si è detto, attenta dottrina ha dedotto l'esistenza di un principio di immediatezza materiale nel senso di non consentire la sostituzione di un interrogatorio diretto con la lettura di verbali e chiarimenti scritti dello stesso soggetto (63).

In base a tale principio, si deve dunque preferire — quando possibile (64) — la prova più rappresentativa rispetto a quella meno rappresentativa, la prova orale rispetto alla prova scritta, la prova “personale” rispetto alla prova “documentale” (65). La giurisprudenza ha riconosciuto che il giudice deve sempre acquisire un'«impressione» personale immediata dei testimoni e dei periti, salvo eccezioni previste o ammesse dalla legge (66). In conformità a detto principio, dunque, l'esame personale non può essere sostituito dalla lettura di documenti o da un verbale di ispezione (67).

La *ratio* del § 250, StPO, deriva dal “dovere del collegio di fare tutto ciò che è necessario per accertare la verità, mentre questa regola obbliga ad utilizzare il miglior mezzo di prova” (68). La prova migliore al fine di giungere all'accertamento della verità, per un verso, è quella per natura più vicina ai fatti da provare; per altro verso è anche quella che consente di essere integrata e completata dall'*attività collaborativa delle parti*. Pertanto è di fondamentale importanza consentire la partecipazione delle parti alla formazione della prova, e, nel caso di esame personale, all'interrogatorio (69), tramite una forma di “comunione di conoscenze”.

Il riconoscimento dell'esistenza di un principio di immediatezza, peraltro, non esclude *a priori* — come visto anche per il processo tributario ed amministrativo — altre prove mediate (70). Lo stesso legislatore ha previsto, ai §§ 251 e 256 StPO (71), ipotesi tassative di lettura di verbali di precedenti interrogatori giudiziari di testimoni, consulenti tecnici e coimputati (§ 251) (72) e ipotesi tassative di utilizzo di chiarimenti scritti dell'amministrazione e di medici legali (73).

La dottrina maggioritaria, pertanto, ritiene che il principio di immediatezza sia limitato all'assunzione dei testimoni e dei consulenti tecnici (74) e che esso stia ad indicare solo che l'esame personale non possa essere sostituito dalla lettura di documenti o dal verbale di ispezione (75). Pertanto tali ultimi due mezzi di prova possono essere utilizzati “per il completamento di una dichiarazione” ed in conformità al “dovere di chiarimento” giudiziale (76).

L'interpretazione limitativa della dottrina processualpenalistica tedesca, ritiene, poi, alla pari della dottrina sul processo tributario (77), che il principio di immediatezza materiale trovi applicazione solo nei procedimenti che richiedono una *prova rigorosa* (*Strengbeweis*), cioè una prova conforme ai principi di oralità, immediatezza e partecipazione delle parti all'assunzione della prova (78).

La prova libera (*Freibeweis*), al contrario, è una modalità di assunzione della prova che prescinde dal rispetto dei principi di oralità, immediatezza e partecipazione delle parti (79). In un sistema di prova libera, il giudice non è vincolato ad un catalogo chiuso di mezzi di prova e può utilizzare tutte le fonti di prova disponibili (80).

Ci sembra che nel complesso emerga un *fine* (il dovere di fare tutto quanto sia necessario per accertare la verità), mentre circa le *modalità* per raggiungere tale fine, il principio del completo chiarimento dei fatti ed il principio della libera valutazione delle prove comportano una disciplina flessibile, che non esclude *a priori* nessuna prova (ma nella cornice di quel fine, che altresì comporta iniziativa d'ufficio e dovere collaborativo delle parti).

**4.** Anche se le nostre riflessioni hanno ad oggetto il processo tributario, sia consentito un breve accenno al processo civile tedesco. Il § 355, primo comma, *Zivilprozessordnung* (81), stabilisce, al primo comma, che “*l'assunzione della prova avviene davanti al Collegio. Solo nei casi stabiliti da questa legge, può essere delegata ad un membro del Collegio, oppure ad un altro Collegio*” (82).

Anche il processo civile tedesco contempla, dunque, il principio di immediatezza formale (83) (salve alcune eccezioni previste per legge) (84), mentre parte della dottrina sostiene — alla pari di quella tributaristica che procede dallamancanza di una disposizione come quella del § 250 StPO — che non vi sarebbe spazio nel processo civile per il principio di immediatezza materiale (85). Il giudice infatti non ha un dovere di scegliere la prova più vicina ai fatti, potendo utilizzare anche mezzi di prova meno rappresentativi (86). Qualora poi le parti producano documenti formati in altri procedimenti, si ritiene sufficiente che il giudice tenga nella debita considerazione tale circostanza (87).

L'assunzione probatoria si incardina sul principio del libero convincimento del giudice (88), il quale non gioca *ex se* a favore del principio di immediatezza materiale, ma nemmeno lo esclude. Infatti in un'interpretazione coordinata con il *diritto alla prova*, non si può negare, dietro richiesta di parte, l'assunzione di un mezzo di prova più vicino al fatto o “del miglior mezzo di prova” (89). Si è così affermato (90) che il giudice, tra più mezzi di prova offerti dalle parti, deve scegliere “la prova più forte” (*Beweiskräftigste*) (91); e non mi sembra in contrasto chi afferma (92) che “è sufficiente il testimone per sentito dire qualora non sia raggiungibile il testimone immediato” (93).

Attenta dottrina non rileva poi alcun contrasto tra il principio di immediatezza materiale ed il libero convincimento del giudice (94); anzi ritiene che si possa giustificare la coesistenza dei due principi (95) anche procedendo dal dovere di chiarimento del giudice espresso all'art. 139 ZPO (96) (rubricato “*Dovere di chiarimento giudiziario*”). Al fine di ottenere il miglior chiarimento, infatti, il giudice dovrebbe cercare di avvicinarsi il più possibile alla fonte di prova e ciò anche avvalendosi delle parti e degli altri protagonisti processuali (97).

Probabilmente l'elemento che depone a favore dell'esistenza, anche nel processo civile, del principio in esame, è il fine di ricerca, in ogni procedimento giudiziario, della verità materiale (98). Se la verità dei fatti può essere meglio raggiunta utilizzando le fonti di prova più vicine ai fatti, dovrebbe concludersi che il principio di immediatezza materiale

sia *principio immanente* ad ogni procedimento giudiziario (99) che tenda all'accertamento della verità.

5. Si è visto come nel processo tributario tedesco (ma anche nei processi amministrativo, penale e civile) si è formalizzato il principio della immediatezza formale, il che è già indicativo di una attenzione alla ricerca della verità materiale, fine imprescindibile per assicurare giustizia (100).

Ma questo stesso fine, per una logica interna, può richiedere (o comunque non rifiutare) la ricerca della miglior prova possibile, che è quella più vicina al fatto da provare, e dunque il c.d. principio di immediatezza materiale. Esistono regole espresse che si armonizzano con questi principi: in particolare, alla base del principio di immediatezza materiale è la regola del *dovere di chiarimento del giudice*, che, per il processo tributario, è previsto al § 76 FGO (“Ricerca della fattispecie attraverso il giudice”) e che corrisponde al § 244, secondo comma, StPO (“Assunzione della prova”). Pertanto, nell’interesse di un chiarimento dei fatti il più preciso e completo, si giustifica la richiesta di assunzione della migliore prova possibile (101).

Non contrasta, ed è armonizzabile, anche il *principio del libero convincimento*: se il convincimento sui fatti vuol essere *libero*, il giudice deve avere una cognizione il più possibile chiara degli stessi; a tal fine deve avvalersi di mezzi di prova che meglio di altri consentano la sua diretta percezione dei fatti rilevanti e quindi il chiarimento degli stessi.

In sintesi, il miglior chiarimento dei fatti che è alla base della formazione del libero convincimento del giudice, giustifica (razionalmente) l’assunzione in udienza non solo di tutte le prove rilevanti per la decisione, ma in particolare delle prove che, in astratto, meglio rappresentano la verità dei fatti, ovvero quelle ad essi più vicine.

Il che ci sembra anche armonico con il principio costituzionale ed europeo di *effettività della tutela giudiziale*: in virtù di tale principio, il giudice, prima di decidere, ha il dovere del massimo chiarimento dei fatti (chiarimento *in primis* a se stesso) e della massima ricerca della verità (102).

Dall’insieme di quanto esposto emerge, per così dire, un complesso di principi accomunanti in Germania i processi soprattutto di tipo pubblicistico:

- a) il fine di ricerca della verità materiale;
- b) il dovere di chiarimento dei fatti in capo alle parti ed al giudice (103);
- c) l’iniziativa istruttoria del giudice finalizzata al chiarimento dei fatti rilevanti (104)
- d) la collaborazione delle parti a detto fine;
- e) la previsione di principi coerenti con tale fine, tra cui l’immediatezza, nelle due declinazioni, formale e materiale;
- f) il tutto in coerenza con il libero convincimento del giudice, che non può dirsi libero se non adeguatamente informato (ed istruito).

Rapportato tutto ciò all’attuale disciplina del processo tributario italiano, radicali sono le differenze: anche se gli interessi in gioco sono di stampo pubblicistico come per il processo tributario tedesco, nessuna norma prevede l’ingaggio del giudice e delle parti per la ricerca della verità materiale ed i principi connessi, del miglior chiarimento dei

fatti e di immediatezza formale e materiale. A livello normativo, nel nostro processo tributario si staglia il principio (civilistico) di *disponibilità della prova* a fronte di un giudice la cui terzietà è modulata, nella prassi, come assenza di iniziative di ricerca della verità dei fatti. Eppure, principi sostanziali comuni, come il principio di legalità dell'obbligazione tributaria (art. 23 Cost.) (105) e lo stesso principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), dovrebbero armonizzarsi con una concezione del processo e del ruolo del giudice (ma anche delle parti) parimenti accomunate nel fine di ricerca della verità materiale e nelle correlative e strumentali regole applicative (106).

## Note bibliografiche

(1) Disciplinato dal *Finanzgerichtsordnung* (FGO).

(2) H. LIST, *Commento al § 81, FGO*, in HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER (HHSp), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung* (di seguito AO/FGO), *Kommentar*, Verlag Otto Schmidt, n. 1, rileva che proprio grazie a tale principio è possibile assicurare l'uguaglianza nell'imposizione. Sottolinea poi List (n. 4) che il principio di immediatezza è stato introdotto nel 1877 per i processi penale e civile e che la diretta assunzione della prova, oralmente davanti al Collegio, doveva migliorare sensibilmente il *chiarimento* dei fatti. Nel processo tributario, detto principio, prosegue List, venne introdotto solo nel terzo progetto di legge relativo al processo tributario tedesco, seguendo il modello del processo amministrativo. Cfr. anche R. SEER (*Commento al § 81, FGO*, in TIPKE-KRUSE, *AO/FGO, Kommentar*, Verlag Otto Schmidt, n. 21), il quale sottolinea che i procedimenti fondati sulla scrittura e su prove mediate conducevano a motivazioni inattendibili; pertanto doveva essere migliorata la *qualità del chiarimento* dei fatti con l'introduzione di un'assunzione probatoria di fonti immediate ed orali davanti all'organo decidente.

(3) Il § 76, primo comma, FGO, dispone che “*il Tribunale ricerca la fattispecie d'ufficio. Le parti sono consultate sul punto. Esse devono fornire i loro chiarimenti in modo completo e veritiero sulle circostanze di fatto e, su richiesta del Tribunale, chiarire i fatti addotti dalle altre parti. Il Tribunale non è vincolato alle allegazioni ed alle richieste istruttorie delle parti*”. Ulteriori regole che consentono di accertare la verità sono: la discussione del Presidente del Collegio con le parti (§§ 76, secondo comma e 79, FGO), l'ordine di apparizione personale delle parti (§ 80, FGO), l'acquisizione di verbali, documenti ed informazioni di altre amministrazioni (§ 86, FGO) e, infine, l'assunzione di prove in conformità al § 81, FGO. Vedi H. LIST, *op. cit.*, n. 1.

(4) Letteralmente “mancanza di mezzi [interposti]”.

(5) Così R. SEER, *Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht*, Berlin, 1993, 207.

(6) Rubricato “Immediatezza nell'assunzione della prova” (*Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme*). Vedi U. HERBERT, in F. GRÄBER, *Commento al § 81, in FGO, Kommentar*, 9 ed., München, 2019, nn. 7 ss.; R. Seer, *Commento al § 81, FGO*, cit., retro, nota 2, nn. 23 ss.; H. LIST, *op. cit.*, nn. 4 ss.

(7) Segnala R. SEER (*Durchführung der Besteuerung*, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 23 ed, Köln, 2018, p. 1469) che l'assunzione della prova, nell'ambito dell'udienza orale, è condotta dal Collegio; mentre la fase precedente, relativa a chiarimenti preparatori, è condotta da un giudice singolo (il Presidente del Collegio o un giudice delegato).

(8) R. SEER, *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1470. Osserva R. SEER che tale principio vieta di avere conoscenza delle prove tramite, per così dire, gli occhi e l'udito di un sostituto (*Vertreter*). Vedi

anche H. LIST, *op. cit.*, n. 5, 19. La Corte federale tedesca (*Bundesfinanzhof*, BFH) d'ora in avanti ha ritenuto che un cambio del Collegio è tuttavia consentito se non è necessaria la diretta percezione del testimone per la decisione sulla sua credibilità, ed i verbali dell'interrogatorio, in forma di prova documentale, sono introdotti nel procedimento tramite lettura (sentenza 1 aprile 2015 - V B 63/14, in BFH/NV, 2015, 1001 ss., n. 8 ss.).

(9) Cfr. R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 22. L'autore sottolinea che, in particolare per la prova testimoniale, molto dipende dall'impressione (*Eindruck*) personale (n. 23).

(10) Così recita tale disposizione: “*In casi particolari (geeignet) l'organo giudicante può, tramite uno dei propri componenti in veste di giudice delegato, assumere prove già prima dell'udienza orale, oppure può chiedere l'assunzione probatoria, previa indicazione delle questioni probatorie, ad un altro Collegio*”. È piuttosto dibattuta in dottrina l'ipotesi dei casi *particolari*; si è chiarito che la delega all'assunzione della prova non può essere la regola, ma che il Collegio ha una certa discrezione nella scelta (U. HERBERT, *op. cit.*, n. 15); è stato altresì sostenuto che l'assunzione probatoria tramite un giudice delegato sarebbe adeguata se acquisissero rilevanza l'impressione personale e la credibilità di un testimone ai fini della valutazione della prova (U. HERBERT, *ibidem*). Naturalmente il Collegio può valutare se l'assunzione probatoria tramite un giudice delegato sia soddisfacente e, se del caso, ripetere davanti al Collegio decidente, la medesima assunzione probatoria. Le parti possono anche rinunciare all'immediatezza nell'assunzione della prova (U. HERBERT, *op. cit.*, n. 10).

(11) Ha affermato il BFH (11 settembre 1984-VII B 23/84, in BStBl, II, 1984, 836) che “il Collegio incaricato è come un braccio prolungato, non già un capo prolungato, del Collegio decidente”. In dottrina, vedi R. SEER, *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1471. Parimenti non è violato il principio di immediatezza formale nelle attività preparatorie di chiarimento dei fatti poste in essere dal Presidente del Collegio o dal relatore. Il § 79, terzo comma, FGO, prevede infatti che: “1. Il Presidente o il relatore possono provvedere all'assunzione di singole prove. 2. Ciò è ammesso solo in tanto in quanto, per la semplificazione dell'udienza davanti al Collegio, sia da ritenere opportuno, ed *ex ante*, che il Collegio possa valutare in modo appropriato il risultato probatorio anche in assenza di diretta percezione dello svolgimento dell'assunzione probatoria”.

(12) *Strafprozeßordnung* (StPO) è il codice di procedura penale tedesco. L'art. 250, StPO, prevede che “se la prova di un fatto fa riferimento alla percezione (*Wahrnehmung*, letteralmente “assunzione di verità”) di una persona, questa dev'essere interrogata nel dibattimento (*Hauptverhandlung*). Il § 250 afferma, poi, che “l'interrogatorio non può essere sostituito dalla lettura di un verbale assunto in un interrogatorio precedente, oppure dalla lettura di un chiarimento scritto”. Sul tema, cfr., *infra*, par. 4.

(13) Si veda su tale norma, G. PFEIFFER, *Commento al § 250, StPO, Kommentar*, quinta ed., München, 2005; U. EISENBERG, *Beweisrecht der StPO, Spezialkommentar*, decima ed., München, 2017, 868 ss.; LUTZ MEYER-GOßNER, *Strafprozeßordnung, Commento al § 250, StPO*, 56 ed., München, 2016.

(14) Vedi H. LIST, *op. cit.*, n. 6. Dello stesso avviso R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26. Cfr. anche R. RÜSKEN, *Beweis durch beigezogene Akten*, in *BB*, 1994, 761 ss., 764.

(15) Non riteniamo perfettamente in linea con il concetto di immediatezza materiale la distinzione tra prove “dirette” ed “indirette”, su cui cfr. F. CARNELUTTI (*La prova civile*, 1915, rist., Roma, 1992, 54 ss.). Ritiene l'illustre autore che la prova diretta consente al giudice di percepire coi propri sensi “il fatto stesso che si deve provare” (ispezione giudiziale); laddove il fatto da provare sia già avvenuto, e quindi non possa essere “direttamente percepito dal giudice”, questi si avvarrà di prove indirette (documentali o testimoniali). Insiste molto Carnelutti sulla percezione del giudice, che non può essere esclusa “dal campo della prova” (*ivi*, p. 60): l'attività percettiva del fatto da parte del giudice è tipica della *prova storica*, in opposizione alla *prova logica o dialettica* che “si svolge unicamente con una attività deduttiva” (*ibidem*). Più di recente, sulla prova diretta ed indiretta, cfr. M. TARUFFO (*La prova dei fatti giuridici, Nozioni generali*, Milano, 1992, 233 ss., 426 ss.), il quale critica l'impostazione del Carnelutti basata sulla *percezione* del giudice. E.T. LIEBMAN (*Manuale di diritto processuale civile, Principi*, nona ed., a cura di V. Colesanti-E. Merlin, Milano, 2021, 268-269) assume la definizione oggi più accettata in dottrina, per cui è prova diretta quella che “ha per oggetto il fatto stesso che deve essere

provato, cioè quel fatto che è immediatamente rilevante per il giudizio”. L’autore richiama tra le prove dirette, discostandosi dalla posizione di Carnelutti, sia quella “che offre alla percezione del giudice il fatto stesso che vuole essere provato”, sia “quella che presenta al giudice un’idonea rappresentazione del fatto stesso (una “fotografia” “o la testimonianza di chi ha personale conoscenza del fatto”). Prova indiretta, invece, è quella “che ha per oggetto un fatto diverso (indizio), dal quale può essere arguito logicamente il fatto rilevante per il giudizio” per il tramite di un procedimento presuntivo. L.P. COMOGLIO (*Le prove civili*, Torino, 1998, rist., 1999, 7) osserva che la *verificazione* della fondatezza di un fatto “si avvale per lo più (ma non sempre) di una prova direttamente rappresentativa del fatto principale da provare — soluzione, di per sé, ottimale e preferibile”. Su questa linea, riteniamo preferibile, ai fini che qui interessano, la distinzione tra “prove rappresentative” e “non rappresentative”, “a seconda che il mezzo probatorio sia idoneo a “rappresentare” in modo diretto, oppure a “ricostruire” in modo mediato e indiretto il *factum probandum*” (p. 9).

(16) Questo principio non è affermato espressamente in una norma, ma viene dedotto da più norme processuali, sia dell’ordinamento tributario, sia, come vedremo più avanti, di quello penale. In giurisprudenza, si veda la sentenza del BFH, 28 luglio 2008 - IX B 13/08, in BFH/NV, 2008, 2029. In dottrina, vedi U. HERBERT, *op. cit.*, n. 8; per ulteriori approfondimenti, vedi R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 26 ss.

(17) In giurisprudenza, si veda BFH, 29 giugno 2018 - VII B 189/17, in BFH/NV, 2018, 1159.

(18) Così ancora R. SEER, *op. ult. cit.*, *loc. cit.*

(19) Vedi R. SEER, *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1471; dello stesso autore, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26. Cfr. anche H. LIST, cit., n. 6, il quale rileva che detto principio trova applicazione nel processo penale (§ 250, StPO). W.A. ROHWER (*Materielle Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme - ein Prinzip der StPO wie der ZPO?*, Inaugural - Dissertation, Kiel, 1972, 64) afferma che “entrambi i principi sono, in un certo modo, incrociati. Nessuna immediatezza è pensabile senza l’altra, e nessuna può sviluppare il suo pieno significato e la sua piena portata senza l’altra. La miglior qualità probatoria — continua l’autore — si lascia raggiungere se nella raccolta del materiale probatorio trovano uguale intensa osservanza sia il principio di immediatezza formale, sia quello di immediatezza materiale”.

(20) Così BFH, 26 luglio 2010 - VIII B 198/09, in BFH/NV, 2010, 2096. In linea di principio, le dichiarazioni scritte di un testimone non sono sufficienti (così BFH, 8 novembre 2005 - X B 105/05, in BFH/NV, 2006, 347).

(21) Così BFH, 16 dicembre 2014 - X B 114/14, in BFH/NV, 2015, 511. “Solo con questi requisiti — prosegue la sentenza — l’impressione personale, che un testimone ha lasciato nell’assunzione probatoria, può essere utilizzata per la decisione sulla sua credibilità. Le impressioni che il giudice interrogante ha ottenuto nella precedente assunzione probatoria, ma che non ha annotato a verbale, non possono avere alcuna importanza nella decisione con un altro Collegio”.

(22) Cit., *retro*, nota 12.

(23) Vedi H. LIST, *op. cit.*, n. 6.

(24) R. RÜSKEN, *op. cit.*, 766.

(25) R. RÜSKEN, *op. cit.*, giunge anzi ad affermare (766) che nel processo tributario non esisterebbe un principio di immediatezza materiale.

(26) R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26.

(27) Citato, *retro*, nota 8. Dello stesso avviso H. LIST, *op. cit.*, n. 6, il quale sostiene che la giustificazione del dovere di assumere la miglior prova possibile è nell’interesse di un *chiarimento* il più possibile preciso e completo.

(28) Vedi BFH 21 maggio 2012 - III B 203/11, in *BStBl. II* 2012, 1464 (1465 ss.); BFH, 26 luglio 2010, VIII B 198/09, in *www.bundesfinanzhof.de*.

(29) Così BFH, 12 giugno 1991 - III R 106/87, in *BStBl. II*, 91, 806, 807; BFH/NV 95, 787; 97, 767; 00, 49, 50; 01, 941, 942; 05, 935, 936; BFH, 8 novembre 2005 - X B 105/05, in BFH/NV 06, 347; 19 luglio 2010 - I B 174/09, in BFH/NV 2011, 47. Ciò vale in particolare per l’utilizzo di risultati probatori di altri processi sotto forma di prove documentali (BFH, 18 novembre 1971 - VIII 21/65, in *BStBl.*, II, 1972, 399, 400; *BStBl.*, 1978, 311; 1991, 806; BFH/NV, 97, 767; 01, 941; 04, 210, 211; 11, 47; 14,

164). Il BFH ha dichiarato contrario al principio di immediatezza l'utilizzo di verbali di interrogatori dell'amministrazione finanziaria e della polizia in giudizi penali di diritto di famiglia, in luogo di una prova testimoniale (BFH/NV, 09, 1454). La sentenza 23 gennaio 1985 - I R 30/81 (in *BStBl.*, 85, 305) ha affermato che è contrario al principio di immediatezza nell'assunzione della prova l'utilizzo come documento di una perizia scritta redatta in un precedente processo, al posto di un incarico ad un consulente giudiziario.

(30) Il *Bundesgerichtshof* (Corte di giustizia federale, d'ora in avanti BGH), nella risalente sentenza del 14 luglio 1952 - IV ZR 25/52 (in *BGHZ*, 7, 116, 122) ha affermato che "i verbali di dichiarazioni di terzo, redatti in altro procedimento, possono essere utilizzati come documenti per la prova di affermazioni fattuali. Se tuttavia è richiesto l'interrogatorio del testimone, ciò non può essere negato con la motivazione che esistono già i verbali del precedente interrogatorio".

(31) Cfr. la sentenza del BFH, 18 novembre 1971 - VIII 21/65, cit.

(32) Vedi per esempio le sentenze del BFH, 10 gennaio 1978 - VII R 106/74, in *BStBl.*, 78, 311; 12 giugno 1991 - III R 106/87, in *BStBl.*, 91, 806.

(33) Vedi *BVerfG*, 18 settembre 1952 - 1 BvR 612/52 (in *BVerfGE*, 1, 418 ss., 429, ed in *NJW*, 1953, 177), secondo il quale "il diritto all'assunzione della prova immediata non è un diritto fondamentale" che può dar luogo ad una declaratoria di illegittimità costituzionale; argomentando dal diritto al contraddittorio [costituzionalmente previsto all'art. 103, primo comma, GG, secondo il quale "ogni uomo ha diritto ad essere sentito (*rechliches Gehör*) davanti ad un Tribunale"], la Corte costituzionale tedesca ha affermato che "l'art. 103, GG, sostanzialmente riconosce alle parti un diritto, il quale contiene una occasione, di esprimersi sulla fattispecie a fondamento di una pronuncia giudiziaria prima della decisione". In altra sentenza (14 dicembre 1982 - 2 BvR 434/82, in *BVerfGE* 62, 392, 396 ss.) la medesima Corte ha affermato che "determinate regole probatorie, come ad esempio l'immediatezza, sono garantite solo come *einfachrechtlich*" (letteralmente "di semplice giuridicità"). Pur sempre la Corte federale tedesca ha riconosciuto il diritto delle parti di ascoltare personalmente il consulente tecnico, "come espressione dell'art. 103, primo comma, GG" (sentenza del 13 settembre 2005 - VI ZB 84/04, in *BGHZ* 164, 94/97). In dottrina vedi B. PIEROTH, *Commento all'art. 103*, in JARASS-PIEROTH, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, GG, Kommentar*, München, 2020.

(34) "Il metodo di ricerca della verità — afferma F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, rist., in *Scritti giuridici, Vol. I, Monografie e manuali*, Milano, 2006, 277-278 — si adegua alle esigenze dei processi e così della realtà da rappresentare in quei processi, in modo che la ricerca perviene veramente alla verità superando quegli ostacoli che sono frapposti dall'essere una tale verità una verità del presente e perciò connaturata con la vita degli uomini, parte del loro patrimonio e parte della loro libertà". "L'ordinamento di un metodo di ricerca della verità — prosegue l'autore — si adegua, in definitiva, a far salve...esigenze [di libertà], senza sacrificare l'esigenza della verità, anzi ponendola, come va fatto, in primo piano".

(35) Lo stesso ordine decrescente, dall'oralità alla scrittura, si riscontra ai §§ 93, comma 1, primo e terzo periodo, e 97, comma 2, primo periodo, AO, laddove, nell'esercizio dei poteri istruttori, l'amministrazione finanziaria deve cercare prima la collaborazione (tramite il dovere di informazione) delle parti; in secondo luogo la collaborazione di terzi diversi dalle parti ("solo se il chiarimento dei fatti, tramite le parti, non conduce allo scopo o non corrisponde ad alcun risultato"). Solo in ultima istanza, qualora detti mezzi di prova non siano sufficienti a chiarire i fatti, l'amministrazione finanziaria può richiedere la produzione di documenti. Vedi N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 505 ss.

(36) Meno efficace, infatti, sarebbe stato il riferimento all'udienza senza l'aggettivo "orale". Sovvengono le parole di G. CHIOVENDA (*L'oralità e la prova*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1924, I, pp. 5 ss., 20), secondo il quale la "tradizione romana" dell'oralità è "bella e ragionevole".

(37) R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 27.

(38) A questo terzo principio è dedicato il § 83, FGO, secondo il quale "le parti sono notiziate di tutti i termini probatori e possono partecipare all'assunzione delle prove. Esse possono dirigere opportuni quesiti ai testimoni e consulenti. Se un quesito è contestato, decide il Tribunale". Vedi U. HERBERT,

*Commento al § 83, FGO*, in F. GRÄBER, *op. cit.*, nn. 1 ss.; R. SEER, *Commento al § 83 FGO*, in TIPKE/KRUSE, *op. cit.*, nn. 1 ss.

(39) R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 3, 21 ss. Vedi anche U. HERBERT, *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 1, 8. L'autore osserva (n. 1) che non è ritenuto applicabile al processo tributario il § 284, seconda frase, ZPO (*Zivilprozessordnung*: codice di procedura civile tedesco), ove il legislatore ha incardinato la prova libera (*Freibeweis*) nel processo civile ("con l'accordo delle parti il Tribunale può assumere le prove nel modo che gli appare appropriato"). In virtù della c.d. prova libera, introdotta con la legge di modernizzazione della giustizia del 24 agosto 2004, il Collegio non è vincolato alle regole del procedimento probatorio ed è nella suadiscrezione l'organizzazione del mezzo di prova così come del procedimento probatorio (SEER, *ivi*, n. 4). Osserva Seer che nel processo tributario il principio di disponibilità è meno accentuato, così che il § 82, FGO (che rinvia alle norme del ZPO applicabili nel processo tributario) fa riferimento solo a quelle che prevedono una prova rigorosa (*Strengbeweis*).

(40) È appena il caso di segnalare che nella disciplina dell'art. 35, D.P.R. 636/1972 era previsto, al primo comma, che, dopo la eventuale delega all'ufficio o alla Guardia di finanza o ad uno dei suoi componenti all'esecuzione di adempimenti istruttori, "le parti hanno diritto di intervenire e di far dare atto a verbale delle loro richieste e deduzioni"; tale diritto, con la modifica dell'art. 23, D.P.R. 739/1981, è stato convertito in un potere: "le parti, tempestivamente avvertite, possono intervenire a far constatare a verbale le loro richieste e deduzioni" (peraltro non è stata più prevista la possibilità di delegare adempimenti istruttori all'ufficio od alla Guardia di finanza). Sul punto si veda, per tutti, F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir.prat. trib.*, 1983, I, pp. 1603 ss., 1606.

(41) Così la Corte costituzionale tedesca nelle sentenze 18 dicembre 1962 - 2 BvR 396/62, in *BVerfGE* 15, 214; 11 ottobre 1966 - 2 BvR 252/66, in *BVerfGE* 20, 280; 8 dicembre 1970 - 2 BvR 210/70, in *BVerfGE* 29, 345. Più di recente si veda la sentenza 15 febbraio 2017 - 2 BvR 395/16, in *www.dejure.org*. Sottolinea R. SEER (*Commento al § 81, FGO*, cit., n. 35) che il diritto al contraddittorio significanono solo che le parti hanno un diritto di presenza nell'assunzione della prova (sia davanti al Collegio, sia, ex § 81, secondo comma, FGO, davanti ad un suo membro delegato o davanti ad altro Collegio incaricato), ma anche che hanno un diritto all'accertamento del fatto presupposto (*vorgelagert*), tramite un perito (vedi R. SEER, *Commento al § 83, FGO*, cit., n. 5). R. RÜSKEN (*op. cit.*, 766), approfondendol'esame del principio di immediatezza materiale, correttamente rileva che esso può essere compreso solo esaminandolo insieme al diritto alla prova delle parti ed al diritto al contraddittorio.

(42) Così R. SEER, *Commento al § 83, FGO*, cit., n. 6.

(43) Si veda, per ulteriori riflessioni, in questo stesso volume, C. FRAENKEL-HAEBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, 31 ss.

(44) Trattasi dell'ordinamento del processo amministrativo. Tra i commenti più noti dell'art. 96, cit., si veda H. GEIGER, in E. EYERMANN, *Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar*, 15 ed., München, 2019; W.R. SCHENKE, *Commento al § 96, VwGO, Kommentar*, in Kopp/Schenke, 27 ed., München 2021, n. 1.

(45) Riportiamo il testo dei due commi del § 96 VwGO: "il Collegio assume la prova nell'udienza orale. Esso può, in particolare, compiere ispezioni, interrogare testimoni, periti e parti e raccogliere documenti". "In casi particolari l'organo giudicante può, tramite uno dei propri componenti in veste di giudice delegato, assumere prove già prima dell'udienza orale, oppure può chiedere l'assunzione probatoria, previa indicazione delle questioni probatorie, ad un altro Collegio".

(46) W.R. SCHENKE, *op. cit.*, n. 1. Vedi la decisione della Suprema Corte amministrativa tedesca (BVerwG) del 28 luglio 2011 - 2 C 28.10, in *NVwZ-RR*, 2011, 986 ss. ed in *BVerwGE*, 140, 199 ss.

(47) H. GEIGER, *op. cit.*, n. 3. Negli stessi termini, W.R. SCHENKE, *ivi*.

(48) Si noti come il termine *Eindruck* (impressione) richiami il termine "percezione", valorizzato da Carnelutti (*supra*, nota 15) per indicare la sicurezza di quella prova che consente al giudice di essere più vicino al *factum probandum*.

(49) Anche H. LIST (*op. cit.*, n. 8) sottolinea che "la recente (*frisch*) impressione (*ergo*, l'impressione nella sua "freschezza") dell'assunzione probatoria deve influenzare la sentenza". Altrimenti non è da

escludere — ritiene List (n. 19) — il rinvio dell’udienza al fine di consentire tutto il Collegio di avere conoscenza dei fatti che influiscono sulla sentenza.

(50) F. HUFEN, *Verwaltungsprozessrecht*, 11 ed., München, 2019, pp. 592-593) osserva che “il principio di immediatezza è violato se il giudice — al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge — assume la prova fuori dell’udienza orale, oppure considera aspetti (*Gesichtspunkte*) che non furono discussi nell’udienza orale”.

(51) H. GEIGER, *op. cit.*, n. 3. Ha osservato la Corte federale tributaria (BFH) nella sentenza 12 aprile 1991 - III R 181/90 (in *NJW*, 1991, 3055), che, in virtù dei principi di *immediatezza* ed *oralità*, è vietato l’utilizzo di fonti di conoscenza mediate quando sono disponibili fonti di prova immediate, che offrono informazioni chiare e sicure e la cui assunzione è ragionevole per il Collegio. Vedi anche W.R. SCHENKE, *op. cit.*, n. 3.

(52) H. GEIGER, *op. cit.*, n. 4. Così anche W.R. SCHENKE, *ivi*.

(53) Vedi H. GEIGER, *ivi*, che porta l’esempio dei testimoni per sentito dire (*Zeugen vom Hörensagen*). W.R. SCHENKE, *op. cit.*, n. 5. È vietata (afferma SCHENKE, *ivi*) — analogamente ai §§ 250, 252 StPO — una sostituzione di dichiarazioni testimoniali dirette, con verbali di interrogatori assunti dall’amministrazione (non anche giudiziari), se sia facilmente possibile un interrogatorio diretto, oppure se il testimone si appelli al diritto di rifiutare la testimonianza. In caso di rifiuto di testimoniare, il Collegio non può ricorrere, in luogo di un (non più consentito) interrogatorio, ai verbali di interrogatorio giudiziari od amministrativi, né può interrogare testimoni.

(54) Ci sia consentito richiamare, a tal proposito, il pensiero di M. CAPPELLETTI (*La testimonianza della parte nel sistema dell’oralità*, I, Milano, 1962, 109, in nota), secondo il quale “*oralità* e *scrittura* in rapporto con le prove sono la stessa cosa che *immediatezza* e *mediatezza*”.

(55) Così W.R. SCHENKE, *op. cit.*, n. 1.

(56) Così la Suprema Corte amministrativa tedesca (BVerwG) del 28 luglio 2011 - 2 C 28.10, cit.

(57) Anche F. BENVENUTI (*op. cit.*, 186) sottolineava l’importanza del contraddittorio nell’istruttoria rilevando che, “per la assicurazione della verità nei processi di parti”, “è necessario che nel corso del contraddittorio le parti siano poste in condizione di superare quella disuguaglianza [quanto alla disponibilità, sul terreno materiale, dei fatti probatori], talché nel processo appaia in definitiva l’insieme dei fatti la cui conoscenza è indispensabile per il raggiungimento della verità”.

(58) Di fondamentale importanza, sul punto, lo scritto di M. NIERHAUS (*Beweismaß und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozeß*, München, 1989), il quale sottolinea il recente forte interesse della dottrina per l’interazione tra il dovere di collaborazione ed il dovere di indagine del giudice sia nel processo del lavoro, sia nel processo tributario, sia nel processo amministrativo (262).

(59) Come non rilevare che, invece, nel nostro processo tributario non esiste più una norma intitolata all’“istruzione del processo”. A tale fase era intitolato l’art. 35, D.P.R. n. 636/1972. L’attuale art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 è intitolato ai “poteri delle commissioni tributarie”, nell’implicita presa d’atto che, se attività istruttoria dovesse essere assunta nel processo, ciò sarebbe occasionale, essendo la vera istruttoria di tipo preprocessuale, ed a cura esclusiva dell’amministrazione finanziaria.

(60) W.A. ROHWER, *op. cit.*, 17.

(61) Il § 226 StPO statuisce infatti che “il dibattimento si svolge alla presenza ininterrotta delle persone chiamate a emettere la sentenza, del pubblico ministero e di un cancelliere dell’Ufficio”.

(62) In tal senso W.A. ROHWER, *op. cit.*, 25.

(63) Si veda W.A. ROHWER, *op. cit.*, 19 ss. L’A. richiama (19) altresì il § 256 del progetto al c.p.p. del 1865, il quale già conteneva un divieto di utilizzo, come mezzi di prova, di dichiarazioni scritte. Correttamente Rohwer afferma che, in mancanza del § 250, StPO, potrebbe accadere che la prova si formi in conformità al § 249 StPO che consente la lettura di documenti ed altri scritti nel dibattimento. Vedi anche U. Eisenberg, *Beweisrecht der StPO*, cit., 868-869.

(64) Rileva chiaramente W.A. ROHWER (*op. cit.*, 21) che “l’ambito di applicazione del § 250, StPO, si estende solo fin dove è possibile l’esame dei soggetti percipienti”.

(65) Vedi G. PFEIFFER, *op. cit.*, n. 1. Afferma chiaramente l’autore che il principio di immediatezza sta ad indicare la priorità della prova personale sulla prova documentale. Si veda anche LUTZ MEYER-

GOBNER, *op. cit.*, § 250, n. 2. BELING, richiamato da W.A. ROHWER (*op. cit.*, 25), deduce tali regole “dalla sussidiarietà della, meno attendibile, prova indiziaria rispetto alla prova immediata”. Belling si chiede perché la legge dovrebbe permettere di fondare l'accertamento sulla base di prove mediate meno sicure.

(66) Vedi BGH, 30 ottobre 1968 - 4 StR 281/68, in NJW, 1969, 196 ss.; più di recente vedi BGH 18 febbraio 2015 - 2 StR 278/14, in NStZ, 2015, 419 ss.

(67) Vedi G. PFEIFFER, *op. cit.*, n. 2; LUTZ MEYER-GOBNER, *op. cit.*, § 250, n. 2.

(68) W.A. ROHWER, *op. cit.*, 20.

(69) W.A. ROHWER, *op. cit.*, 21.

(70) Si può parlare, dunque, anche per il processo penale tedesco di “relatività” del principio di immediatezza materiale; in tal senso Bennecke-Beling, richiamati da W.A. ROHWER, *op. cit.*, 27. Proprio in base ad una previsione legislativa ristretta alla sola “prova personale”, è discusso se il § 250 obblighi il giudice a ricercare in ogni caso il mezzo di prova più immediato (W.A. ROHWER, *op. cit.*, 21).

(71) W.A. ROHWER (*op. cit.*, 19) rileva che ciò era previsto già nel progetto al codice di procedura penale tedesco del 1865.

(72) La dottrina tedesca del processo penale, di conseguenza, riconosce in linea di massima l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo e di altre prove meno vicine al fatto. Cfr. G. PFEIFFER, *op. cit.*, n. 3; LUTZ MEYER-GOBNER, *op. cit.*, § 250, n. 4. W.A. ROHWER (*op. cit.*, 21 ss., 34 ss.) affronta il problema dell'ammissibilità di un mezzo di prova mediato quale il testimone per sentito dire. Ad avviso di ROHWER, la dottrina processualpenalistica tedesca da una iniziale inammissibilità assoluta delle testimonianze *de relato* (22 ss.) è andata via via ammettendo il loro utilizzo; prima solo nel caso di non reperibilità del testimone originario (25 ss.), poi senza alcun limite (29 ss.).

(73) La sentenza della Corte Costituzionale tedesca 26 maggio 1981 - 2 BvR 215/81 (in BVerfGE, 57, 250, 276-277) dapprima riconosce che la prova mediata “*a causa delle fonti di errore che non possono essere escluse*” “*rappresenta un modo meno affidabile per indagare sulla verità*”; osserva poi che “*il tribunale deve adoperarsi per fornire la migliore prova possibile*”, che “*frequentemente sarà la prova originale più vicina al fatto, il cui contenuto consentirà di stabilire l'esistenza o meno di una circostanza rilevante*”. “*Pertanto il Tribunale, nella scelta tra più mezzi di prova, generalmente non deve accontentarsi di assumere la prova più vicina al fatto, qualora affetta dal rischio di una maggiore inattendibilità, se sono disponibili mezzi di prova qualitativamente migliori*”; dall'altra parte afferma che “*la sezione 244, paragrafo 2, del codice di procedura penale non contiene alcun divieto di raccogliere prove mediate e quindi meno oggettive. Il principio del completo chiarimento dei fatti, con il quale le restrizioni alla raccolta e all'uso delle prove possono essere conciliate solo in misura limitata, non comporta che tali prove ‘mediate’ siano inammissibili se sono importanti per stabilire la verità*”. “*Questa regolamentazione flessibile, che, nell'interesse di stabilire la verità, non esclude alcuna prova in quanto inadatta fin dall'inizio, corrisponde al principio della libera valutazione delle prove da parte del tribunale (§ 261, StPO). Non vincola il giudice ad alcuna regola di prova legale, ma gli impone di esaminare attentamente e valutare la validità delle prove ammissibili raccolte in ogni singolo caso*”.

(74) Così LUTZ MEYER-GOBNER., *op. cit.*, § 250, n. 1.

(75) G. PFEIFFER, *op. cit.*, n. 2.

(76) Vedi G. PFEIFFER, *ibidem*. La giurisprudenza (BGH, 23 dicembre 1986 - 1 StR 514/86, in NJW, 1987, 1093) riconosce la “possibilità di lettura di un documento quando il testimone rifiuta le informazioni ma conferma la paternità (*Urheberschaft*) di una precedente dichiarazione scritta. Ancora è stata riconosciuta la possibilità di lettura e di utilizzo degli appunti (*Aufzeichnungen*) di un testimone, se il testimone nell'udienza dichiara di non ricordarsi alcunché, ma che in quell'occasione aveva fatto dichiarazioni veritiere” (BGH, 13 gennaio 1970 - 4 StR 438/69, in NJW, 1970, 573). Come si vede, sono sempre e comunque tutelate la volontà di dichiarare del protagonista delle dichiarazioni ed il diritto al silenzio. In conformità al rispetto della volontà del dichiarante, la giurisprudenza ha infatti riconosciuto che “se al primo esame di un imputato, questo non è reso edotto del suo diritto al silenzio e del diritto a nominare un difensore di fiducia, secondo quanto previsto dai §§ 136, primo comma,

seconda frase (*Primo esame*) e 163a, terzo e quarto comma, (*Esame dell'imputato*) StPO, allora è generalmente inammissibile l'utilizzo delle dichiarazioni, anche tramite l'esame della persona interrogata (BGH, 27 febbraio 1992 - 5 StR 190/91, in NJW, 1992, 1463). Lo stesso principio è stato riconosciuto per il testimone; ha infatti affermato la giurisprudenza che "non sono utilizzabili le precedenti dichiarazioni di un testimone non edotto del proprio diritto di rifiutare la testimonianza (*Zeugnisverweigerungsrecht*) che in udienza rifiuta le dichiarazioni" (BGH 2, 99, in NJW 1952, 356). (77) Vedi R. SEER, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 3.

(78) Vedi LUTZ MEYER-GÖBNER, *op. cit.*, § 250, n. 1, nonché G. PFEIFFER, *op. cit.*, n. 1, e, dello stesso autore, § 244, StPO, n. 6.

(79) Vedi G. PFEIFFER, *op. cit.*, § 244, n. 7. In giurisprudenza, vedi sentenza del BGH, 28 giugno 1961 - 2 StR 154/61 (in NJW, 1961, 1979 ss.), secondo la quale "è lasciata alla discrezionalità del giudice (peraltro conforme al dovere, *pflichtgemäß*), come questi voglia ottenere il convincimento dei requisiti per determinate azioni processuali, senza essere limitato nella scelta del mezzo di prova, nella modalità dell'assunzione della prova e nel suo utilizzo". Vedi anche, *supra*, nota 39.

(80) G. PFEIFFER, *op. cit.*, § 244, n. 7.

(81) Rubricato *Immediatezza nell'assunzione della prova*.

(82) Il secondo comma del § 355, ZPO, prevede, a tutela della discrezionalità del giudice nella scelta del mezzo di prova, che "non è ammessa un'impugnazione della decisione con la quale è ordinato uno od un altro tipo di assunzione probatoria".

(83) Vedi in dottrina W.A. ROHWER, *op. cit.*, 39 ss.; H. THOMAS, in THOMAS/PUTZO, *ZPO, Kommentar*, 42 ed., München, 2021, § 355; ROSENBERG/SCHWAB/GOTTWALD, *Zivilprozessrecht*, 18 ed., München, 2018, 684; C. BERGER, in Stein/Jonas, *ZPO, Kommentar*, 23 ed., 2018, § 355; A. STADLER, in MUSIELAK-VOIT, *ZPO, Kommentar*, 19 ed., München, 2022, § 355, nn. 4 ss. Quest'ultimo autore afferma (n. 2) che "il principio di immediatezza è principio fondamentale del processo civile tedesco ed assicura la possibilità di una valutazione della prova personale da parte del giudice decidente". È appena il caso di segnalare che F. CARNELUTTI aveva sottolineato l'importanza dell'immediatezza (formale) ai fini di giustizia; nella *Prefazione a La prova civile* (ried. 1992, VII ss.), Vittorio Denti rammenta che l'illustre autore, trattando nel terzo volume delle *Lezioni* (1924) alcuni problemi di «politica» processuale, come quello tra il giudice che assume la prova ed il giudice che decide la causa, ribadiva che "ogni deroga alla immediatezza nell'ispezione della prova costituisce un grave pericolo per la giustizia". Anche CHIOVENDA (*Relazione sul progetto di riforma del procedimento elaborato dalla Commissione per il dopoguerra* (in *Saggi di diritto processuale civile*, Vol. II, Roma, 1931, 1 ss., 8-9) rilevava che il legislatore germanico nel *Civilprozessordnung* del 30 gennaio 1877, e successive modifiche, pose "in maggior evidenza i principii collegati con quello dell'oralità, e in particolare il principio della immediatezza, a norma del quale il giudice che pronuncia la sentenza deve essersi trovato in rapporto diretto colle persone (parti, testimoni e periti) di cui deve valutare le dichiarazioni e cogli oggetti del suo giudizio, deve cioè aver vedute e udite queste persone ed esaminati personalmente questi oggetti".

(84) Prevedute ai §§ 372, secondo comma, 375, 402, 434, 451, 479, ZPO. Vedi A. STADLER, *op. cit.*, § 355, n. 10. Si veda altresì W.A. ROHWER, *op. cit.*, 63 ss.

(85) Vedi in tal senso W.A. ROHWER, *op. cit.*, 47. Vedi anche STEIN-JONAS, *op. cit.*, § 355, I e III; A. STADLER, *op. cit.*, § 355, n. 5; nella dottrina tributaristica, H. LIST, in H.H.Sp., *op. cit.*, § 81, n. 6. Secondo H. Thomas (*op. cit.*, § 355, n. 1), "la domanda se sono da assumere prove documentali o prove testimoniali non concerne il principio di immediatezza" (da intendersi nel senso di immediatezza materiale)". Vedi, per un ampio studio sul principio di immediatezza nel processo civile tedesco, M. WALLIMANN, *Der Unmittelbarkeitsgrundsatz im Zivilprozess*, Tübingen, 2016.

(86) Così C. BERGER, in STEIN-JONAS, *op. cit.*, § 355, n. 28. L'autore afferma che le parti possono proporre anche testimoni *de audito*, l'utilizzo di un verbale di un precedente interrogatorio giudiziale, l'utilizzo di una consulenza tecnica di un altro procedimento, o di un verbale d'ispezione, senza comunque scegliere l'interrogatorio diretto, un nuovo parere o un'ispezione. Cfr. anche A. STADLER, *op. cit.*, § 355, n. 5. Per approfondimenti sul principio dispositivo nel processo civile tedesco, vedi S. PATTI (*Le prove*, seconda ed., Milano, 2021, 54 ss.), il quale sottolinea che la base normativa del

principio dispositivo non può individuarsi con sicurezza nel ZPO; il giudice infatti può discrezionalmente introdurre mezzi di prova (come documenti, interrogatorio e giuramento) senza richiesta di parte, e “lo stesso obbligo di dire la verità, gravante sulle parti secondo il § 138 ZPO, viene inteso come limite della *Dispositionsmaxime*”. Rileva poi che altri articoli del codice di rito tedesco prescrivono o consentono al giudice un ruolo attivo nell’acquisizione delle informazioni oppure prevedono limiti alle parti. Sottolinea ancora Patti (*ivi*, 55), richiamando “le tendenze riscontrabili in altri ordinamenti favorevoli all’utilizzazione di schemi inquisitori anche nel processo civile”, che l’evoluzione del sistema probatorio, “nel processo moderno, deve tendere all’accertamento della verità”. Pertanto, osserva ancora il chiaro autore, “il fatto che il giudice debba — a prescindere dalle eccezioni — tenere conto delle prove proposte dalle parti, non significa che non possa assumere prove di propria iniziativa”. Sul favore per l’aumento dei poteri di iniziativa istruttoria del giudice anche nel nostro processo civile, vedi B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 389.

(87) Si veda sul punto C. BERGER, *op. cit.*, *loc. cit.*

(88) Rileva A. STADLER, *op. cit.*, § 355, n. 2) che è nella discrezione del giudice l’ordine di assunzione delle prove offerte dalle parti. Anche HEGLER e REICHEL — richiamati da W.A. ROHWER, *op. cit.*, 56 ss. — deducono dal principio del libero convincimento del giudice, contenuto nel § 286 ZPO, argomenti contrari al riconoscimento del principio di immediatezza materiale. Tuttavia W.A. ROHWER (*op. cit.*, 61) mette in luce le contraddizioni di tali autori laddove da una parte affermano che i due principi non sono compatibili, dall’altra che il valore probatorio delle prove mediate potrebbe essere inferiore rispetto a quello delle prove immediate. Ancora Rohwer pone in evidenza (62-63) che il principio di immediatezza materiale non contempla alcuna esclusione dei mezzi di prova mediati, né è in contrasto con l’impiego supplementare di mezzi di prova mediati. Leipold (in STEIN-JONAS, *op. cit.*, § 286, I, n. 1) afferma — in modo condivisibile — che il principio del libero convincimento del giudice “statuisce l’equiparazione delle prove immediate e mediate”. Nella dottrina italiana, sui rapporti tra libero convincimento del giudice e “garanzie di razionalità e controllabilità del giudizio”, nonché sul pericolo di “soggettività del giudizio”, si veda M. TARUFFO, *La motivazione della sentenza civile*, Padova, 1975, 245-246, 258 ss.

(89) Così espressamente A. STADLER, *op. cit.*, § 355, n. 5. “La richiesta d’esame di un testimone o di un consulente tecnico non può essere rifiutata sostenendo l’esistenza di verbale o perizia di un altro processo, ed è inammissibile l’utilizzo dei documenti in sostituzione dell’esame richiesto” (BGH, 12 luglio 2013 - V ZR 85/12, in NJ 2013, 473).

(90) ROSENBERG/SCHWAB/GOTTWALD, *op. cit.*, § 119.

(91) BRUNS, in W.A. ROHWER, *op. cit.*, 49, afferma che “il giudice deve utilizzare il mezzo di prova a disposizione più immediato”. Si veda anche W.A. ROHWER (*op. cit.*, 55), secondo il quale non sono sostituibili mezzi di prova mediati a mezzi di prova immediati. “La sicurezza probatoria si riduce — osserva W.A. ROHWER, 58 — con il numero di intermezzi (*Zwischenglieder*) frapposti, il contenuto di una dichiarazione si dimostra più insicuro e meno certo se ciascuno afferma di aver tratto la sua conoscenza da seconda, terza o quarta mano”.

(92) WEISMANN, richiamato da W.A. ROHWER, *op. cit.*, 48. Vedi anche SARSTEDT e SCHMIDT, anch’essi citati da W.A. ROHWER, *op. cit.*, 58.

(93) Come dire, che *ad impossibilia nemo tenetur*.

(94) W.A. ROHWER, *op. cit.*, 59 ss. “Un convincimento — afferma W.A. ROHWER, *op. cit.*, 61 — può essere libero solo a condizione che siano utilizzati tutti i mezzi di prova proposti e raggiungibili, sia immediati sia mediati, poiché solo allora il giudice è in grado di conoscere il diverso valore dei singoli mezzi di prova e di decidere in modo conforme”.

(95) Rileva infatti W.A. ROHWER (*op. cit.*, 60) che scopo dell’immediatezza materiale è, “per amore di un chiarimento completo, avvicinare il giudice alle fonti di prova immediate, senza comunque chiudergli la strada alle fonti di prova mediate”. A proposito del nesso tra libero convincimento e immediatezza materiale, già nel 1924 il nostro G. CHIOVENDA (*L’oralità e la prova*, cit., 17) sottolineava che per il corretto esercizio del libero convincimento del giudice, l’immediatezza del contatto tra il giudice e le fonti di prova è essenziale (“come potrà dirsi infatti che sia libero nella valutazione della prova il giudice che deve giudicare della attendibilità d’un teste senza averlo visto e sentito, ma solo

leggendo il verbale della sua deposizione?") ed aggiunge che l'oralità è indispensabile "come l'aria per respirare". Vedi anche B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 498.

(96) In tal senso vedi SARSTEDT, richiamato da W.A. ROHWER, *op. cit.*, 58.

(97) Sull'importanza del dovere di collaborazione fra le parti ed il giudice che determina un "unico dovere di cooperazione" si veda, nella dottrina italiana, L.P. COMOGLIO, *Direzione del processo e responsabilità del giudice*, in *Studi in onore di E.T. Liebman*, vol. I, Milano, 1979, 491 ss. Il dovere di chiarimento investe sia il giudice, sia i soggetti processuali (sul punto cfr. L.P. COMOGLIO, *op. cit.*, 15, ove l'autore, richiamando i diversi Progetti di riforma del c.p.c., sottolinea la mancanza, accanto ai doveri di lealtà e probità di cui all'art. 88 c.p.c., di doveri di verità ed di chiarimento a carico delle parti (come invece al § 138, primo comma, ZPO: "le parti devono fornire i loro chiarimenti sulle circostanze di fatto in modo completo e conforme a verità").

(98) G. CHIOVENDA (*Relazione sul progetto di riforma del procedimento elaborato dalla Commissione per il dopoguerra*, cit., 61-62) osservava che "il giudice, salvo i limiti espressamente stabiliti dalla legge, deve disporre quanto è necessario per chiarire la verità dei fatti e per assicurare alla causa una decisione conforme a giustizia"; ... "il giudice non può oggi conservare quell'attitudine di passività e quasi d'indifferenza che nel nostro processo civile si è abituato e forse si è trovato costretto ad assumere" ... "è giusto che il giudice — prosegue Chiovenda — dica man mano alle parti quali sono i punti su cui ha bisogno d'esser informato, e che non aspetti a fare intendere alle parti colla sentenza che è stato insufficientemente informato". All'art. 45 (*Esame testimoniale*), primo comma, del Progetto di riforma del c.p.c. citato, era espressamente previsto l'esame dei testimoni "dall'autorità giudiziaria" e, su istanza delle parti, il dovere del giudice di "fare tutte le interrogazioni atte a meglio chiarire la verità sui fatti che sono oggetto di prova" (*ivi*, p. 130). L.P. COMOGLIO (*op. cit.*, 11) sottolinea "lo sforzo costante, che deve istituzionalmente caratterizzare l'attività di cognizione del giudice, nella ricerca di un massimo possibile di approssimazione alla verità materiale".

(99) Questo in sintesi il ragionamento di W.A. ROHWER, *op. cit.*, 67-68.

(100) Anche Enrico Allorio aveva colto tale nesso tra interesse pubblico e giustizia tributaria: "la giustizia tributaria — osserva l'illustre Autore — è un interesse anche amministrativo dello Stato: tanto più sentito nello Stato moderno che pone in prima linea, quale obiettivo supremo della sua azione, e quale legittimazione vera del suo essere, l'esigenza della giustizia" (*Diritto processuale tributario*, quarta ed., Torino, 1962, 19-20).

(101) Vedi anche R.M. SEER (*Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht*, cit., 219 e 221) il quale chiaramente afferma (219) che "il principio di immediatezza materiale nel senso della miglior prova possibile, trova il proprio fondamento nel dovere di chiarimento previsto dal § 244, secondo comma, StPO"; K. GEPPERT, *Der Grundsatz der Unmittelbarkeit im deutschen Strafverfahren*, Berlin-New York, 1979, 185. Come rilevato da attenta dottrina (G. PFEIFFER, *op. cit.*, § 244, n. 12) il secondo comma del § 244 StPO "richiede un'assunzione della prova il più possibile vicina al fatto (*möglichst sachnahe*) ed esaustiva (*erschöpfend*). Tra più possibilità di prova, il giudice deve scegliere quella che promette la miglior conoscenza vicino ai fatti". Vedi in giurisprudenza la stessa Corte Costituzionale tedesca 26 maggio 1981 - 2 BvR 215/81, cit.

(102) Ci sembra che sulla stessa linea sia anche E. ALLORIO, il quale ritiene non "concepibile che il Giudice trascuri un elemento di verità utile all'attuazione della giustizia tributaria, solo perché quell'elemento gli è presentato tardivamente" (*Diritto processuale tributario*, cit., 50. Per ulteriori riflessioni sul pensiero di Allorio, si veda F. MOSCHETTI, *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano, 12 giugno 2015, a cura di G. RAGUCCI, Milano, 2015, 59 ss.

(103) Come affermato *supra* (par. 5. e nota 107), lo stesso processo civile tedesco prevede detto dovere di chiarimento in capo alle parti (§ 138, ZPO) ed al giudice (§ 139, ZPO).

(104) In un importante scritto di M. PUGLIESE (*La prova nel processo tributario*, Padova, 1935) era manifestato a chiare lettere che "nel processo tributario domina il *principio officioso*, in antitesi con il principio dispositivo che prevale invece nel nostro processo ordinario, salvo i pochi casi, di importanza secondaria, nei quali il legislatore ha attribuito particolari poteri al magistrato..." (17); "è evidente —

prosegue Pugliese — che il processo tributario, siccome processo amministrativo, non può che essere retto dal principio officioso ... in quanto ha per oggetto rapporti di diritto pubblico — i rapporti d'imposta — di importanza preminente per la vita e la esistenza dello Stato. Il processo fiscale non è un processo di parti ma un processo officioso, e il giudice ha l'obbligo di sopperire anche all'inattività delle parti ove lo creda opportuno" (18). "Pertanto — conclude l'Autore — non può esservi dubbio alcuno che il processo tributario sia, a somiglianza del comune processo amministrativo e di quello penale, dominato dal principio officioso, il quale esercita la propria influenza particolarmente in materia di istruzione" (19). Si veda, per una posizione in linea con quella di PUGLIESE, F. BENVENUTI, *op. cit.*, 163 ss.

(105) Sul punto, condivisibilmente, K. FRAENKEL-HAEBERLE (*op. cit.*, p. 35), secondo la quale nel processo tributario "il principio inquisitorio, che impone al giudice tributario di procedere d'ufficio alla ricostruzione dei fatti, senza essere vincolato alle allegazioni e alle richieste probatorie delle parti ... è espressione del principio di legalità della pubblica amministrazione (da intendersi in senso oggettivo), che in Germania assume un ruolo assolutamente preminente".

(106) La Commissione bicamerale per la modifica della Costituzione, laddove ha sentito la necessità di un aggiornamento del nostro sistema processuale, è stata sul punto di inserire l'oralità, in uno con la «concentrazione» e l'«immediatezza» (cfr. F. CIPRIANI, *I problemi del processo di cognizione tra passato e presente*, in *Riv. dir. civ.*, I, 2003, 39 ss.). L'art. 130, primo comma del "testo risultante dalla pronuncia della Commissione sugli emendamenti" del 4 novembre 1997, prevedeva che "la giurisdizione si attua mediante giusti processi regolati dalla legge, ispirati ai principi dell'oralità, della concentrazione e dell'immediatezza. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità e davanti a giudice terzo. La legge ne assicura la ragionevole durata". La successiva legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 ha introdotto nell'art. 111 Cost. i principi di terzietà, parità, contraddittorio, ma non quelli di oralità, concentrazione, immediatezza. Principi, peraltro, che potranno essere affermati come sviluppo coerente del *miglior possibile chiarimento dei fatti*, che è strumentale al fine, in ogni procedimento giudiziario (tanto più se di stampo pubblicistico), della ricerca della verità materiale. Cfr., *retro*, par. 4.