

## **Riforma dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992 in materia di poteri istruttori esercitabili dal giudice tributario**

La Sezione AIGA di Udine, in occasione del XXVI Congresso Nazionale Ordinario, convocato a Roma nei giorni 1 e 2 ottobre 2021,

### **premessato che**

- al punto 6) dell'o.d.g. d.d. 27.04.2021 di convocazione del Congresso è contemplata la votazione delle mozioni congressuali presentate;
- è tornata (inaspettatamente) di stretta attualità la questione – in passato molto dibattuta - inerente il perimetro applicativo nell'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio da parte del Giudice tributario, anche alla luce della declinazione di esso emersa in alcuni recenti arresti della giurisprudenza di legittimità, i quali appaiono non coerenti con i corollari del principio dispositivo che erano stati cristallizzati nella sentenza n. 109/2017 della Consulta;

### **ritenuto che**

- l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992 disciplina i poteri istruttori delle Commissioni tributarie; l'originaria formulazione conferiva al processo tributario un'impronta decisamente "inquisitoria" che nei fatti, tenuto conto anche della soggezione della giustizia tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, mal si conciliava con il principio del contraddittorio e della "parità delle armi" in sede processuale tra Ente impositore e contribuente: si pensi al terzo comma che stabiliva che "*è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*";
- all'esito dell'abrogazione del comma terzo del sopramenzionato art. 7 (con l'art. 3-bis, co. 5, del D.L. n. 203/2005) il processo tributario subiva una chiara (e positiva) attenuazione della sua natura tendenzialmente inquisitoria, che tuttavia permaneva nella previsione di numerosi poteri istruttori esercitabili d'ufficio dal giudice tributario (es. facoltà di accesso, richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti già attribuite agli Enti impositori), seppur "*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*";
- invero, solamente con la sentenza 29.03.2007, n. 109, della Corte Costituzionale veniva affermata in modo chiaro e inequivocabile la piena applicazione del principio dispositivo della domanda e dei mezzi di prova in sede giurisdizionale tributaria, nel quadro di una sempre più generale tendenza verso lo schema processual-civilistico (art. 1, co. 2, del D. Lgs. n. 546/1992 in combinato disposto con l'art. 115 c.p.c.);
- più precisamente, la Consulta stabiliva delle precise condizioni al sussistere

delle quali il giudice tributario avrebbe potuto attivare i poteri istruttori di cui al predetto art. 7;

- tuttavia, in recentissimi arresti giurisprudenziali della Suprema Corte è possibile rinvenire il rifiorire di interpretazioni “manipolative” che si discostano significativamente dalla linea nitidamente tracciata dalla Consulta e, a parere di chi scrive, rappresentano dei chiari sintomi di una “reviviscenza” di anacronistiche concezioni inquisitorie del processo tributario il cui fine – malcelato – è “soccorrere” l’Ente impositore incorso in una colpevole inerzia nell’assolvimento del proprio onere probatorio;
- a tale proposito, la Corte di Cassazione, in particolare nelle sentenze n. 16474 del 31.07.2020 e n. 12383 dell’11.05.2021, si è posta in un parziale ma comunque rilevante contrasto con i principi enunciati dalla Consulta, poiché da una parte si è affermato che il processo tributario è “*retto dal principio misto acquisitivo-dispositivo*”, ma al contempo è stata riconosciuta legittimazione all’intervento del giudice tributario (a mezzo del c.d. “*potere di soccorso istruttorio*” seppur nei limiti dei fatti dedotti dalle parti) nel caso di insufficienza di elementi probatori già agli atti per pronunciare “*una sentenza ragionevolmente motivata*”, come se la mancata dimostrazione di un fatto costitutivo, impeditivo, modificativo o estintivo in giudizio non fosse di per sé sufficiente a porre il giudice nelle condizioni di poter argomentare circa l’esistenza o inesistenza del medesimo fatto giuridicamente rilevante;
- trattasi, in buona sostanza, della legittimazione all’esercizio officioso di poteri istruttori in funzione integralmente sostitutiva degli elementi di giudizio che si pone su un piano chiaramente antagonista al principio di terzietà ai sensi dell’art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori;
- stante gli orientamenti ondivaghi della più recente giurisprudenza e l’incertezza che ne scaturisce, con il rischio del proliferare di impugnazioni di sentenze anche solamente fondate su tale *error in procedendo*, ragioni di coerenza di sistema rendono oggi improcrastinabile un intervento del Legislatore che conduca ad una riformulazione integrale dell’art. 7 e affermi l’applicazione del principio dispositivo – nella sua piena accezione - nel processo tributario, analogamente a quanto stabilito per il processo civile dall’art. 115 c.p.c. (cui peraltro lo stesso art. 1, co. 2, della Legge sul processo tributario rinvia, seppure in via residuale) nelle sue varie declinazioni (artt. 210 c.p.c. e ss.);
- una siffatta novella legislativa ridurrebbe ulteriormente i margini discrezionali di intervento officioso del giudice tributario in sede istruttoria, limitando quest’ultimo alle sole situazioni di omissione non colpevole (*i.e.* impossibilità o somma difficoltà, per la parte onerata, di produrre in giudizio il mezzo istruttorio), purchè su istanza di parte;

**tutto ciò premesso, si chiede**

ai delegati del Congresso Nazionale Ordinario di dare indicazione alla Giunta ed al neoeletto Presidente di prodigarsi affinché si proceda alla riforma dell’art. 7

del D. Lgs. n. 546/1992 al fine di dare piena esplicazione al principio dispositivo nel processo tributario, coerentemente alla disciplina contenuta nel codice di procedura civile e ai principi stabiliti dalla sentenza n. 109/2007 della Corte Costituzionale.

Udine-Roma, 28 settembre 2021

**Sezione AIGA Udine**  
in persona del suo Presidente  
Avv. Matteo Praturlon

The image shows two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is a stylized, cursive representation of the name 'Matteo'. The signature on the right is a more formal, cursive signature that appears to be 'Praturlon'.