

Alcune riflessioni sul codice del processo tributario

di Alberto Comelli

Il disegno di legge n. 988, comunicato alla Presidenza del Senato il 1° agosto 2013, il cui primo firmatario è il Sen. Prof. Giorgio Pagliari, ha per oggetto il «codice del processo tributario» (CPT). L'iniziativa, come precisamente indicato nel preambolo della relazione di accompagnamento al d.d.l., scaturisce da una efficace collaborazione tra l'Università degli Studi di Parma e il Senato. In una fase caratterizzata da un'accentuata crisi sul versante della tecnica legislativa (e della progettualità ad ampio spettro), tale collaborazione si colloca nella direzione di un suo auspicabile superamento.

La progettazione del «codice del processo tributario» è stata realizzata all'interno di un percorso che ha cercato di intercettare, da un lato, la traiettoria evolutiva di questo rito e, dall'altro lato, l'esperienza, in sede di applicazione, con riferimento al codice di procedura civile e, sia pure in tempi più recenti, al codice del processo amministrativo. Era maturata (in una parte significativa della dottrina di settore, attenta alle prospettive *de iure condendo*) la consapevole necessità di un vero e proprio codice «per» il processo tributario, al pari delle altre giurisdizioni, vale a dire quella civile-penale e quella amministrativa, secondo una prospettiva *in apicibus* che colloca le tre giurisdizioni, appena menzionate, in una posizione di eguale dignità e reciproca autonomia, pur con le necessarie specificità che caratterizzano ciascuna di esse, prima di tutto sul versante storico.

Peraltro, la piena realizzazione del progetto in esame sarebbe un'ulteriore tappa fondamentale dell'evoluzione dell'assetto ordinamentale dal «contenzioso tributario» verso un vero e proprio processo, il quale, come tale, dovrebbe essere disciplinato, finalmente, da un codice, come già avvenuto in altri plessi giurisdizionali, *ut supra* richiamati.

La portata innovativa del CPT è molto estesa ed è suscettibile di risolvere molte problematiche emerse nell'applicazione del vigente D.Lgs. n. 546/1992, il quale disciplina tuttora il rito processuale tributario. Senza alcuna pretesa di esaustività, il CPT: (a) è suddiviso in quattro libri, rispettivamente denominati «disposizioni generali», «il processo tributario di primo grado», «le impugnazioni» e «riti speciali»; (b) supera l'attuale (e arcaica) denominazione dell'organo giudicante quale *commissione* ed afferma che la giurisdizione è esercitata dai *tribunali tributari*, dalle *corti d'appello tributarie* e dalla *Sezione tributaria* della Suprema Corte (art. 1); (c) disciplina la *translatio iurisdictionis*, sul versante tributario (art. 5), alla luce del vivace dibattito sorto in relazione all'art. 59 della legge n. 69/2009; (d) sopprime il reclamo (quale condizione di procedibilità del ricorso introduttivo) e la mediazione tributaria, attualmente disciplinati dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, favorendo l'accesso immediato alla giurisdizione; (e) aggiorna il catalogo degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario (art. 43); (f) razionalizza i poteri del giudice tributario, opportunamente distinguendoli in decisori, cautelari, cognitori ed istruttori (rispettivamente negli artt. da 12 a 15); e, infine, (g) individua precisamente la disciplina del giudizio davanti alla Sezione tributaria della Suprema Corte (artt. 97 e 98, oltre al giudizio di rinvio di cui all'art. 99), differenziandola rispetto all'ordinario giudizio civile di legittimità, nella prospettiva di adattare quest'ultimo alla specificità della materia tributaria (e non viceversa).

Non è questa la sede più idonea per sottolineare e precisamente misurare la portata innovativa della disciplina di molti istituti processuali, alla luce del CPT. Indubbiamente, essa dovrà essere attentamente vagliata ed approfondita in un'ottica ricostruttiva ad ampio respiro, non essendo sufficiente una mera ricognizione di superficie.

Pur con queste precisazioni metodologiche, è non poco utile sottolineare alcune tra le principali novità che caratterizzano la rinnovata disciplina dei poteri del giudice tributario, laddove tale tematica risulta molto ricca di sfaccettature. Questi poteri sono stati meglio individuati ed è stata resa coerente la relativa collocazione sistematica nel libro primo del codice, contenente, come già sottolineato, le «disposizioni generali». Al riguardo, la relazione di accompagnamento afferma esattamente che sono stati «ridefiniti, in modo chiaro e preciso, i poteri, rispettivamente, decisori (articolo 12), cautelari (articolo 13), cognitori (articolo 14) ed istruttori (articolo 15) dei giudici tributari, così da formarne una loro amalgamata sintesi rappresentativa, completando la scarna normativa attualmente dettata, in termini generali, nel solo articolo 7 del D.Lgs. n. 546/1992, riguardante, con non propriamente felice collocazione, i poteri istruttori accanto al potere di disapplicazione degli atti generali».

In questa prospettiva, è stato volutamente rafforzato, in capo al giudice tributario, il potere di annullamento degli atti impugnati, nei limiti della domanda proposta, superando definitivamente il dibattito, tuttora fin troppo vivace, sulla cosiddetta «impugnazione-merito», laddove sarebbe consentito al giudice tributario l'accertamento del rapporto tra l'ufficio tributario e il contribuente. Inoltre, è stata ragionevolmente prevista, in modo equilibrato, la distribuzione dei poteri cautelari in primo e in secondo grado, in un'ottica anticipatoria degli effetti della sentenza di merito.

Tra i poteri cognitori del giudice tributario, viene espressamente previsto il potere di sindacare, in via incidentale, la legittimità di regolamenti o di atti generali, ai quali si riferisce l'atto impugnato e a condizione che siano rilevanti ai fini della decisione, salva la facoltà del contribuente di impugnazione innanzi al giudice amministrativo, che li può sindacare in via principale.

Sotto il profilo dell'istruzione probatoria, anche alla luce del CPT e, segnatamente, dell'art. 15, è assente una fase istruttoria autonoma, con la nomina di un giudice istruttore. Nel testo dello stesso art. 15, peraltro, vi è un solo riferimento al codice di rito civile e precisamente nel comma 6, in relazione alla disciplina della nomina e dei compiti affidati ai consulenti tecnici nominati dal giudice. La povertà di richiami al c.p.c., se si eccettua, appunto, il comma 6, tende a rafforzare l'autonomia dell'istruzione probatoria prevista dal CPT rispetto a quella disciplinata dal c.p.c., nell'alveo del processo civile di cognizione. In altre parole, si accentuano, *de iure condendo*, le differenze, sotto tale profilo, tra questi due modelli processuali.

Più in generale, l'istruzione probatoria nel CPT intercetta l'evoluzione in atto del concetto di prova, in considerazione del significato complesso e polivalente di quest'ultimo. In particolare, il CPT intercetta lo spostamento del baricentro dalle prove legali tipiche verso quelle atipiche o innominate e tende, anzi, a disciplinare queste ultime con una impronta non poco innovativa, non solamente rispetto al vigente D.Lgs. n. 546/1992, ma anche rispetto agli altri ordinamenti processuali domestici. Emerge, nel processo tributario, un'istruzione probatoria sempre più orientata ad esaltare la libera valutazione, da parte del giudice, del materiale probatorio acquisito al processo.

L'evoluzione in questione mostra una tendenziale maggiore responsabilizzazione del giudice tributario, laddove si consente a quest'ultimo di avere a disposizione, in sede decisoria, il maggior numero di elementi probatori ed informazioni, allegati dalle parti, o acquisiti d'ufficio, sulla piattaforma fattuale rilevante ai fini del *thema decidendum*. Trattasi di una istruzione probatoria meno articolata (sul versante normativo) rispetto al c.p.c. e al c.p.a. ma caratterizzata da una notevole flessibilità, suscettibile di adattarsi in modo duttile alla specificità delle fattispecie concrete sottoposte al vaglio demolitorio del giudice tributario.