

LE NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE COMPATIBILI ED APPLICABILI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Relatore:

Prof. Attilio GUARNERI

Ordinario di Istituzioni di Diritto Privato presso l'Università Bocconi di MILANO

SOMMARIO: 1. Introduzione storica. – 2. Le distinte tecniche di rinvio dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992 n. 546. – 3. I criteri di eterointegrazione del D.Lgs. 31/12/1992 n. 546. – 4. I singoli profili: *a)* giurisdizione; *b)* competenza; *c)* astensione e ricasazione; *d)* spese di causa; *e)* principio della domanda, principio del contraddittorio, partecipazione del P.M.; *f)* litisconsorzio; *g)* successione nel processo; *h)* prove; *i)* forma degli atti; *l)* termini, nullità, contumacia; *m)* sospensione e interruzione; *n)* impugnazioni; *o)* esecuzione. – 5. Il rapporto fra i formanti dell'ordinamento e l'apporto degli operatori del diritto.

1 – Introduzione storica

Come è noto, l'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, recita: “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

Come è noto, tale norma, posta all'inizio della nuova disciplina processuale del rito tributario, introdotta all'inizio degli anni novanta, innova il richiamo all'eterointegrazione della legge processuale tributaria, sostituendo il richiamo, già presente nel previgente articolo 39, comma primo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, al solo libro primo del cod. proc. civ., con il richiamo alle “norme del codice di procedura civile”.

Come sottolinea la circolare esplicativa 98/E, tale rinvio è subordinato alla presenza di due precise condizioni:

a) che nessuna norma del decreto legislativo n. 546/92 disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;

b) che la norma processualcivile, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto legislativo medesimo.

Mentre è abbastanza chiaro che cosa debba intendersi per assenza di disciplina e quindi per lacuna del testo del decreto legislativo, non è altrettanto chiaro che cosa debba intendersi per “compatibilità” tra norma del c.p.c., astrattamente applicabile, e decreto legislativo medesimo. Come, ancora una

volta, chiarisce la circolare in esame, il principio di compatibilità deve essere svolto alla luce dell'insegnamento di una celebre sentenza della Cassazione a sezioni unite (16 gennaio 1986, n. 210), per la quale in primo luogo l'indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, ed in secondo luogo se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi sarà contrasto assoluto fra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporterà una **disarmonia non giustificata**.

Un noto processualcivilista, largamente versato nel diritto tributario, il prof. GLENDI, sottolinea l'esigenza di verificare, di volta in volta, se nel processo tributario non sia già ricavabile una particolare disciplina della questione e del caso da risolvere, così da escludere ogni ulteriore richiamo, anche per analogia alle norme del codice di procedura civile.

2 – Le distinte tecniche di rinvio dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992 n. 546

Il nostro legislatore tributario della riforma del 1992 ha utilizzato tre distinte tecniche di rinvio al diritto processuale civile, al fine di disciplinare il processo tributario: 1) la prima via è stata quella di trasfondere direttamente nel testo della nuova legge tributaria intere norme del codice del rito civile: si pensi al caso dell'art. 5, comma quinto, che in tema di riassunzione del processo a seguito di dichiarazione di incompetenza richiama l'art. 50 c.p.c.; l'art. 38, comma terzo, che in caso di omessa notificazione della sentenza richiama l'art. 327, comma primo, c.p.c.; gli artt. 40-43 che sulla interruzione del processo richiamano gli artt. 299 e ss. c.p.c.; gli artt. 44-46, dettati in estinzione del processo, che richiamano la disciplina del codice di rito, con il solo particolare aggiunto della cessazione della materia del contendere; l'art. 39, in tema di sospensione del processo, che recepisce il dibattito interpretativo avutosi sull'art. 295 c.p.c.; l'art. 47, che in tema di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato richiama le nozioni di danno grave e irreparabile, a loro volta ispirate alle nozioni di pregiudizio imminente e irreparabile dell'art. 700 c.p.c.; l'art. 54, che in tema di appello incidentale richiama l'art. 343 c.p.c.; l'art. 56, che ripropone pari pari, in tema di domande e di eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado e non riproposte nel giudizio di appello, l'art. 346 c.p.c.; gli artt. 57 e 58, che contengono il divieto di domande ed eccezioni nuove, che richiamano nella sostanza l'art. 345

c.p.c.; l'art. 61 circa l'applicabilità delle norme nel processo d'appello, che richiama l'art. 359 c.p.c.; l'art. 63 che nel giudizio di rinvio è ispirato integralmente agli artt. 392-394 c.p.c.; l'art. 66, in tema di giudizio di revocazione, che richiama l'art. 400 c.p.c..

2) La seconda tecnica di rinvio opera attraverso un autonomo ed espresso richiamo compiuto da diversa disposizione del decreto legislativo n. 546: così l'art. 3 in tema di difetto di giurisdizione richiama espressamente l'art. 41, comma primo, c.p.c.; l'art. 13, in tema di assistenza tecnica gratuita richiama il regio decreto 30/12/1923, n. 3282; l'art. 15, in tema di spese del giudizio, l'art. 92, comma secondo, c.p.c.; gli artt. 16, 22 e 38 gli artt. 137 e ss. c.p.c.; l'art. 20, sulle modalità di proposizione del ricorso l'art. 10 D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787; l'art. 30, in tema di nomina del relatore e fissazione della data di trattazione l'art. 5, comma primo, lett. a) della legge 26 giugno 1990, n. 165; l'art. 35, in tema di deliberazione del collegio giudicante, gli artt. 276 e ss. c.p.c.; l'art. 38, in tema di notificazione della sentenza l'art. 327, comma primo, c.p.c.; l'art. 40, in tema di sospensione dei termini processuali nel periodo feriale la legge 7 ottobre 1969, n. 742; l'art. 49, in tema di impugnazione in generale, l'intero titolo terzo, capo primo del libro secondo del c.p.c. escluso l'art. 337; l'art. 51, in tema di termini dell'impugnazione l'art. 395 c.p.c. per la revocazione; l'art. 62, in tema di ricorso per cassazione gli artt. 360 e ss. c.p.c.; gli artt. 64, 65 e 67, in tema di revocazione, gli artt. 395 e ss. c.p.c.; l'art. 69 in tema di condanna dell'ufficio al rimborso l'art. 475 c.p.c..

3) La terza tecnica di rinvio al diritto processuale civile è quella, invece, propria dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. n. 546/92.

3 – I criteri di eterointegrazione del D.Lgs. 31/12/1992 n. 546

Non vi è dubbio che è questa la norma che dà all'interprete i maggiori problemi, proprio perché prevede una eterointegrazione tra norma speciale e norma generale in modo generico e in presenza di presupposti altrettanto bisognosi di maggiore specificazione.

Occorre ricordare in proposito che secondo la migliore dottrina tale richiamo va inteso in realtà nella direzione non tanto del codice di procedura civile e delle sue disposizioni di attuazione, quanto piuttosto nei confronti dei principi comuni, che reggono la procedura civile, penale e amministrativa: si pensi in proposito al ruolo giocato dalla disciplina sulle prove contenuta nel codice civile. In breve, il codice di procedura civile assume un ruolo particolarmente rilevante come complesso di norme idonee ad eterointegrare la legge processuale tributaria non tanto e non solo per i continui rinvii richiamati

nella stessa, non tanto e non solo per la sostanziale riproduzione nella stessa di norme proprie del rito civile, quanto piuttosto perché contiene la summa dei principii che governano il processo nel nostro sistema: non è un caso che grandi teorici del processo tributario provengano storicamente dalle file dei processualcivili: si pensi tra i *veteres* ad Enrico ALLORIO e, tra i contemporanei, a Cesare GLENDI.

4 – *I singoli profili: a) giurisdizione, b) competenza; c) astensione e ricsuzione; d) spese di causa, e) principio della domanda, principio del contraddittorio, partecipazione del P.M.; f) litis consorzio; g) successione nel processo; h) prove; i) forma degli atti; l) termini, nullità, contumacia; m) sospensione e interruzione; n) impugnazioni; o) esecuzione*

Non vi è dubbio, peraltro, che per il pratico la prospettiva più fruttuosa sia quella di fornire una guida analitica dei singoli punti di raccordo fra le due procedure: quella tributaria e quella generale, tendenzialmente identificabile nel codice di procedura civile e nelle sue disposizioni di attuazione. Ciò premesso, *a)* in tema di giurisdizione e di competenza varrà il riferimento alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda ex art. 5 c.p.c.; *b)* in tema di astensione e ricsuzione varrà ancora una volta la disciplina del codice di procedura civile; *c)* lo stesso dicasi per le norme relative alla consulenza tecnica d'ufficio; *d)* attesa la singolare autonomia del processo tributario, il pubblico ministero non potrà certo intervenire anche in presenza di un interesse pubblico nella lite; *e)* anche in tema di spese ed onorari di causa varrà la disciplina del codice di procedura civile. Discussa è l'applicazione nel processo tributario degli istituti della distrazione delle spese e della responsabilità aggravata; *f)* ovviamente anche nel processo tributario varranno i principi della domanda (art. 99 c.p.c.), del contraddittorio (art. 101 c.p.c.) e del litisconsorzio (artt. 102 e ss. c.p.c.): si discute se sia operativo o meno il principio della estromissione nel processo tributario: la cosa è certamente vera per il garantito, più dubbia nel caso di dante causa nell'ipotesi di successione a titolo particolare nel diritto controverso; *g)* anche l'art. 110 c.p.c., che disciplina la successione nel processo, sembra applicabile al processo tributario: si pensi alla successione degli eredi della parte in senso formale; *h)* sempre nel processo tributario trova applicazione il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.) e, invece, non può essere applicata la regola dell'equità; discusso è la possibilità per il giudice di ordinare la pubblicazione della sentenza (art. 120 c.p.c.); *i)* in tema di prove sono generalmente applicabili gli artt. da 115 a 118 c.p.c. e, in particolare, è applicabile l'interrogatorio libero delle parti ex art. 117 c.p.c.;

vale pure la regola generale sull'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c.; *l*) circa la forma degli atti e circa la disciplina dei termini e circa la disciplina delle nullità, valgono ancora una volta le norme del libro primo del codice di procedura civile; *m*) lo stesso dicasi per la disciplina delle impugnazioni, che largamente attinge alla disciplina del codice di procedura civile.

5 – Il rapporto fra i formanti dell'ordinamento e l'apporto degli operatori del diritto

La legge processuale tributaria è parte di un sistema giuridico più vasto, che, come è ben noto, conosce altre leggi processuali in materia civile, penale, amministrativa, etc.

Tradizionalmente sono stati per secoli proprio i singoli operatori del diritto i veicoli del dialogo tra i vari formanti dell'ordinamento (leggi, giurisprudenze, dottrine, prassi applicative, usi, etc.) e, in questo caso, tra varie leggi processuali. In questo è da segnalare una fra molte l'esperienza dei giuristi del diritto romano-comune che, partendo da una formazione universitaria unitaria, fondata sui testi del Corpus juris civilis, hanno saputo amalgamare una pluralità di usi, prassi, leggi, principi di origine non romana e precisamente germanica, feudale, canonica, commerciale, etc., arrivando a fornire all'età delle codificazioni un materiale linguistico-concettuale unitario. Si dà il caso, invece, che nella materia che ci occupa gli operatori del diritto non sono, come avviene negli altri settori i soli avvocati, ma nel caso di specie anche dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, consulenti del lavoro, etc., sia pure con una capacità di assistenza tecnica limitata a singoli settori.

Si tratta di categorie di operatori quasi sempre completamente digiuni di cultura processuale, se non addirittura in taluni casi di cultura giuridica, sia perché non l'hanno mai appresa nelle scuole medie superiori né nelle facoltà universitarie che hanno frequentato, sia perché non l'hanno poi mai praticata.

Qui allora si profila un ostacolo rilevante per la trasmigrazione dei principii, che reggono gli altri processi dell'ordinamento, nel processo tributario: il risultato è che proprio per le carenze culturali di molti operatori il processo tributario rimane spesso, al di là delle declamazioni di principio, orfano di quella cultura processuale garantista che millenni di civiltà giuridica ci hanno regalato.

In concreto si è spesso in presenza di operatori che assistono tecnicamente le parti senza conoscere l'elementare principio dell'onere della prova, senza conoscere quelli altrettanti elementari della domanda e del contraddittorio e i generali principii delle impugnazioni: ancora una volta i risultati so-

no sia una difesa tecnica certamente inadeguata, sia una garanzia processuale dei diritti delle parti non adeguatamente realizzata.

La soluzione probabilmente sarebbe in una restrizione delle categorie idonee a prestare la propria assistenza tecnica alle parti nel processo tributario con costi sociali maggiori, ma anche con garanzie processuali maggiori: un processo tributario aperto a tutti con costi molto bassi è altrimenti spesso un processo tributario privo di garanzie. Ciò potrebbe essere realizzato con un'ulteriore restituzione del processo tributario a questioni veramente rilevanti, così da giustificare i costi maggiori richiesti. Per questioni minori il sistema ben potrebbe tollerare anche forme di giustizia tributaria meno garantite.

In tal modo, se ad operare nella difesa tecnica fossero solo conoscitori e applicatori delle altre leggi processuali, quali sono – o dovrebbero essere gli avvocati – non vi è dubbio che le tecniche, le metodologie, i linguaggi, i riti, i segreti della procedura finirebbero inevitabilmente per espandersi anche al giudizio tributario, passando dal *law on the books* al *law in action*.