

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

Relatore:

Avv. Vito BRANCA

Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale della SICILIA

La riforma del processo tributario introdotta dall'art. 30 della legge n. 413/91, quale legge - delega, ed attuata con i decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31/12/1992, è stata ispirata al principio generale dell'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (art. 30 cit., lett. g) e segnatamente: *"1) previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione e della trattazione della controversia in camera di consiglio in mancanza di tempestiva richiesta espressa dell'udienza di discussione; 2) previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso; 3) disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza dalle impugnazioni, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti; 4) disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale; 5) previsione, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, dell'autorizzazione da parte del funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane; saranno, inoltre, stabiliti criteri e modalità per l'estinzione del giudizio a seguito di rinuncia delle parti"*.

Nell'ambito di tale assimilazione possono immediatamente scorgersi alcuni degli obiettivi perseguiti dal legislatore: la professionalizzazione e la tecnicizzazione del rito attraverso un più rigoroso quadro normativo, al fine di conseguire la riduzione del contenzioso, rendendolo di più difficile approccio rispetto alle semplici formule processuali previste dal D.P.R. n. 636/72.

Può osservarsi al riguardo che, non a caso, la legge-delega ha trovato collocazione nell'ambito di un provvedimento che prevedeva principalmente "disposizioni per agevolare la definizione delle situazioni e pendenze tributarie", ovvero nell'ambito dell'ultimo grande condono della storia repubblica-

na; essa rappresentava, nell'intenzione del governo dell'epoca ed in quel contesto legislativo di scambio che spesso ha caratterizzato i rapporti fra stato e contribuenti - *per tutte la c.d. legge delle manette agli evasori (L. n. 516/82) inserita anch'essa in un provvedimento di definizione agevolata delle pendenze fiscali* -, un autentico monito per i futuri comportamenti dei contribuenti ed un vero e proprio invito agli stessi a definire le pendenze e le posizioni pregresse, nella prospettiva di un nuovo rito tributario meno agevole e, sicuramente, più oneroso.

In questa prospettiva il richiamo al rito civile contenuto nell'art. 1, secondo comma, del D.Lgs n. 546/92 <<*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*>>, costituisce quindi una precisa disposizione di chiusura che impone al giudice tributario l'applicazione delle norme del processo civile, sia pure ove non disposto dal D.Lgs n. 546/92 ed in quanto compatibili con lo stesso.

Tale norma, tuttavia, non può essere definita un *quid novi* per l'ordinamento processuale tributario poiché anche il vecchio contenzioso conteneva una "norma di rinvio", l'art. 39 del D.P.R. n. 636/72, la quale prevedeva, appunto, che <<*Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128*>>.

Ma dal raffronto tra vecchia e nuova norma emerge immediatamente un'importante novità rappresentata dalla <<scomparsa di ogni riferimento alle "leggi che disciplinano le singole imposte" che nell'art. 39 d.p.r. n. 636 del 1972 fungevano invece da parametro di raffronto per il filtro di incompatibilità al recepimento delle norme nel libro I del codice di procedura civile>>¹, che ha determinato la cessazione di ogni organico collegamento fra la disciplina processuale tributaria e le norme di diritto sostanziale rinvenienti dalle singole leggi di imposta.

Emerge, altresì, il superamento dell'oggettivo collegamento fra contenzioso tributario e processo civile, sia pure limitato ad alcune norme del primo libro del codice di procedura civile, operato dal citato articolo 39 e dall'attribuzione di un <<carattere gerarchicamente primario della fonte normativa

¹ (C. Glendi - Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile - in *Diritto e Pratica Tributaria I* - 2000).

processuale costituita dalle speciali disposizioni contenute nel decreto legislativo (n. 546/92 n.d.r.) di cui trattasi>>², conferendo quindi al nuovo rito lo *status* di *lex generalis* del processo tributario, laddove il rito civile interviene solo in termini di supplenza nei confronti delle norme del citato decreto legislativo “*per quanto da esse non disposto*” e previa valutazione, da parte del giudice, della “*compatibilità*” con il nuovo sistema delle norme dello stesso rito processuale civile. E questa netta chiusura con il vecchio sistema di norme procedurali ha trovato un puntuale riscontro anche nel salto di qualità, sotto il profilo lessicale, operato dal nuovo rito, ora correttamente definito, a tutti gli effetti, processo tributario in luogo della vecchia - e riduttiva - dizione di “contenzioso tributario”, che costituiva un preciso - e negativo - indice del diffuso clima di conflittualità - spesso bagatellare - che caratterizzava i rapporti fra stato e contribuenti.

Alla luce delle superiori considerazioni può pertanto affermarsi che il nuovo processo tributario, sebbene largamente informato ad alcuni principi basilari del processo civile, appare in grado di rivendicare - e svolgere - un suo ruolo autonomo ed originale ed il richiamo al rito civile non sembra, ritenuta l’ampia ed esaustiva portata dell’inquadramento tecnico/sistematico di tutte le fasi dell’attuata riforma processuale, in grado di svolgere un forte ruolo di condizionamento del comportamento del giudice tributario, e ciò anche in considerazione della affermata, ed incontestata, peculiarità del contenzioso tributario.

Detto carattere di diversità, che pure costituisce un forte segnale positivo di autonomia, è stato, tuttavia, spesso utilizzato per distinguere, purtroppo, in chiave negativa e restrittiva il ruolo del rito tributario, tanto da far affermare, in termini fortemente critici, la <<irragionevole diversità>>³ del processo tributario, che in alcun caso diventa una autentica subalternità, rispetto agli altri riti processuali, e segnatamente rispetto al rito civile, ancora inteso in termini di “diritto processuale comune” nonostante il preciso carattere di autentico *corpus juris* conseguito dall’insieme di norme che compongono il processo tributario a seguito della descritta evoluzione normativa.

E questa diversità del processo tributario, oggi maggiormente irragionevole ed anacronistica, è stata nuovamente ribadita dalla Corte Costituzionale con le recenti sentenze nn. 18/2000 e 165/2000 ed ordinanze nn. 324 e 325 del 27/7/2001, rese sulla scorta del principio della discrezionalità del legisla-

² (C. Glendi - Op. cit)

³ E. De Mita - Il Sole 24 Ore, 1° giugno 2000

tore in materia processuale e sulla assenza di riferimento alla irragionevolezza nella disciplina dei modelli processuali posti a raffronto, sebbene la vera irragionevolezza, come ha osservato acutamente l'illustre autore citato, <<sta nel sacrificio di un principio processualistico, stabilito nel Codice di Procedura Civile e che non mostra alcuna incompatibilità con la natura del processo tributario>>⁴.

Ed ancora questa diversità, paradossalmente tutelata piuttosto che censurata, continua a risolversi nell'affermazione di un principio di anomalia del processo tributario che finisce, invece, con il consacrare delle autentiche storture del sistema, che peraltro trovano origine e fondamento in criteri e ragioni di mera opportunità, quali la tutela della politica fiscale della riscossione e dei residui sussulti del *solve et repete*.

Continuare a negare ingresso, ad esempio, nel rito tributario alla prova per testi, pure surrettiziamente consentita, sia pure a titolo di elemento indiziario, solo ad una delle parti del processo - l'Ufficio - ed a negare, sempre in forza del descritto divieto, il potere del giudice di ordinare l'accompagnamento coattivo dei terzi cui sia stato ordinato di comparire in giudizio, continuare a giustificare la mancata previsione del potere del giudice di disporre la sospensione delle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, significa volere mantenere il processo tributario, a dispetto della sua inegabile crescita tecnica e culturale e della sua delicatissima funzione di equilibrio nel rapporto stato-contribuenti, in un ruolo subalterno e comunque organico alle prevalenti ragioni di cassa dello stato.

L'anacronismo di questa posizione, che si pone anche in netta contraddizione con l'affermata parentela del rito tributario con il processo civile, emerge con maggiore evidenza ove solo si ponga attenzione alla epocale riforma introdotta dalla Legge Costituzionale del 23/11/1999 n. 2, *la c.d. riforma del "giusto processo"*, che ha modificato l'art. 111 della Carta, disponendo ai commi 1° e 2° *"la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge"*; *"Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata"*.

La portata di tali principi, ormai indiscutibilmente applicabili nei confronti di qualsiasi processo o di procedimento giurisdizionale, e quindi anche del rito tributario, rappresenta un ulteriore elemento di criticità nei confronti della presunta diversità, ancora strenuamente difesa, del processo tributario,

⁴ E. De Mita - idem.

risultando - a questo punto del dibattito sulla giusta giurisdizione - francamente difficile continuare a conciliare la negazione del principio della prova testimoniale con l'esigenza - costituzionalmente garantita - di assicurare le condizioni di parità del contraddittorio fra le parti in un sistema processuale ove ad una sola di queste - anche se solo in termini di indiziarità - è concesso questo mezzo di prova nell'ambito un processo che si svolge davanti "*a giudice terzo ed imparziale*", sebbene organizzato e retribuito da una delle parti del processo medesimo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'indifferibile, e concreta, attuazione dei principi del giusto processo nel rito tributario costituirà un ineludibile banco di prova per il legislatore - che per altro verso ha già mostrato evidenti aperture nei confronti del tema delle garanzie per il contribuente con la legge n. 212 del 27/7/2000 (lo statuto dei diritti del contribuente) - e per il Giudice delle leggi, che non potranno ulteriormente sottrarsi, ciascuno nella propria specifica funzione, al compito di adeguare il processo tributario alla nuova normativa costituzionale di garanzia, eliminando definitivamente l'abusata "irragionevolezza" di questo sistema giurisdizionale e consentendo, finalmente, di poter attuare il giusto processo tributario.