

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

Relatore:

Dott. Angelo CURTO

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della LOMBARDIA

Premessa

L'attuale disciplina del contenzioso tributario, introdotta con il D.L.vo 31.12.1992 n. 546 e successive modifiche, a differenza di quella previgente, di cui al D.L.vo n. 636 del 1972, contiene, all'art. 1, 2° comma, un generico rinvio alle norme del codice di procedura civile, che si applicano, ove compatibili, quando non sia diversamente disposto dal Decreto.

Ne deriva che, fuori dalle ipotesi in cui quest'ultimo vi fa esplicito richiamo o ne esclude espressamente l'applicabilità, esse concorrono ad integrare il sistema in presenza delle seguenti condizioni: a) che il caso non sia già regolato dalle norme speciali; b) che la norma processualcivilistica sia compatibile.

Occorre pertanto, in primo luogo, delineare le caratteristiche essenziali delle due discipline, al fine di pervenire ad un criterio generale di compatibilità.

E, in proposito, va anzitutto rilevato che oggetto del processo tributario è sempre l'impugnativa di un atto, positivo o negativo ed eventualmente anche implicito, della Pubblica Amministrazione, onde non è ipotizzabile un'azione di mero accertamento, né può darsi ingresso ad una pretesa che non sia direttamente o indirettamente ricollegabile a tale atto.

Ciò implica, fra l'altro, che la mancata costituzione in giudizio o la rinuncia al ricorso o, comunque, l'inerzia del ricorrente, che non provveda – ad esempio – a promuovere la prosecuzione del procedimento dopo la sospensione o l'interruzione o ad integrare il contraddittorio nel termine assegnatogli, non produce soltanto l'inefficacia degli atti fino allora compiuti, ma comporta il definitivo consolidarsi della situazione giuridica sostanziale che si intendeva rimuovere e, quindi, la consumazione dell'azione, conseguenza – questa – che non si verifica nell'ordinario processo civile (art. 310 c.p.c.).

Sono, inoltre, inapplicabili le disposizioni che presuppongono l'udienza di trattazione, come quella che prevede la cancellazione della causa dal ruolo

per la diserzione della medesima, dal momento che, una volta avvenuto il tempestivo deposito del ricorso ritualmente notificato, su di esso dovrà inevitabilmente essere emessa una decisione, indipendentemente da un impulso di parte.

E analoghe considerazioni valgono per il giudizio di impugnazione, che, salvo che per quanto concerne il ricorso per cassazione, è compiutamente disciplinato dal Decreto e non lascia dunque spazio per l'applicazione di norme diverse da quelle del Titolo III, Capo I, del Libro II del codice, espressamente richiamate dall'art. 49 dello stesso provvedimento, con la sola esclusione dell'art. 337, relativo alla sospensione dell'esecuzione della sentenza, istituto chiaramente estraneo alla normativa sul contenzioso tributario, che regola la materia in modo del tutto autonomo (v. gli articoli 68, 69 e 70).

Sembra infine opportuno precisare che la disamina, per comodità di trattazione, avrà per oggetto distintamente le disposizioni recepite per effetto di specifico rinvio; quelle di cui è esplicitamente esclusa l'applicazione e, da ultimo, quelle integrative non incompatibili.

Le norme richiamate dal Decreto.

Il primo degli istituti recepiti dalla normativa in esame è il regolamento preventivo di giurisdizione, previsto dall'art. 41, primo comma, del codice di procedura civile, espressamente richiamato dal capoverso dell'art. 3 del Decreto, che riproduce, nel comma precedente, l'art. 37 del suddetto codice, escluso il riferimento alla Pubblica Amministrazione, atteso il suo ruolo di parte necessaria, nei cui confronti non è dunque ipotizzabile un eventuale conflitto, così come rispetto al giudice ordinario o ad altri giudici speciali.

Un ulteriore rinvio, di carattere generale, è quello alle norme sull'astensione e la ricusazione dei giudici, contenuto nell'art. 6 del Decreto e da intendersi riferito agli artt. 51 e seguenti del codice, fatta eccezione per l'art. 53, relativo alla competenza a provvedere sull'istanza di ricusazione, che è devoluta, in forza del 3° comma del citato articolo 6, al collegio cui appartiene il giudice ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente. Va ancora precisato, per completezza, che la norma speciale, con il suo secondo comma, introduce due nuove cause di astensione obbligatoria, ricollegabili all'aver fatto parte della commissione per il gratuito patrocinio, di cui al successivo art. 13, o all'aver intrattenuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.

L'art. 7, secondo comma, del Decreto conferisce inoltre alle Commissioni tributarie, innovando rispetto alla disciplina preesistente, il potere di nomi-

nare d'ufficio un consulente tecnico, richiamando all'uopo, sia pure in forma implicita, le disposizioni del Titolo I, Capo III, del Libro I (artt. 61 e seguenti) e quelle degli articoli da 191 a 201 del codice di rito, che riguardano rispettivamente gli ausiliari del giudice (esclusi – ovviamente – il custode ed il notaio, le cui attribuzioni non appaiono funzionali al particolare tipo di processo) e le modalità di espletamento della consulenza. Deve peraltro ritenersi inapplicabile la disciplina codicistica relativa all'attività di conciliazione in sede di consulenza contabile, ostandovi il chiaro disposto dell'art. 48, 4° comma, del testo legislativo in esame, che ammette la conciliazione solo davanti alla Commissione provinciale e non oltre la prima udienza. Quanto, poi, ai compensi dovuti al consulente, nella norma si fa espresso riferimento ai criteri previsti dalla legge n. 319 dell'8.7.1980 e successive modifiche e integrazioni.

Tra le disposizioni oggetto di specifico richiamo vanno, altresì, ricordate quelle concernenti il cancelliere e l'ufficiale giudiziario (articoli da 57 a 60 del codice) e quelle in materia di notificazioni (artt. 137 e seguenti), salvo precisare che le attività dell'ufficiale giudiziario in udienza sono disimpegnate dal personale ausiliario addetto alla segreteria (art. 9, secondo comma, del Decreto) e che le notificazioni, al pari delle comunicazioni, devono essere effettuate, a meno che la consegna non avvenga in mani proprie del destinatario, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio, le cui variazioni vanno notificate alla segreteria della Commissione e alle altre parti costituite ed hanno effetto dal decimo giorno successivo (v., sul punto, l'art. 17 del Decreto, il cui comma 3° sanziona la mancata elezione o dichiarazione di domicilio, o la loro assoluta inidoneità, con la previsione della notifica mediante deposito in segreteria). Va tuttavia aggiunto che le notificazioni per mezzo della posta, ai sensi dell'art. 16, 3° comma, della normativa speciale, possono essere eseguite direttamente, senza il tramite dell'ufficiale giudiziario, mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero, quando esso sia destinato all'Amministrazione finanziaria o all'Ente locale, mediante consegna all'impiegato addetto alla ricezione, che ne rilascia ricevuta¹. L'ufficio del Ministero delle finanze e l'Ente locale possono, infine, avvalersi del messo comunale o di altro messo all'uopo autorizzato per tutti gli adempimenti di competenza dell'ufficiale giudiziario (art. 16, 4° comma del Decreto).

¹ Tale procedura non è, peraltro, applicabile alla notificazione della sentenza, la quale va sempre eseguita, ai fini del decorso del termine per l'impugnazione, nelle forme previste dal codice, e, cioè avvalendosi dell'opera dell'ufficiale giudiziario (cfr. Cass., 2.5.2001, n. 6166).

Resta da accennare alla disciplina delle spese processuali, contenuta nell'art. 15 del Decreto, che richiama espressamente l'art. 92, 2° comma, del codice di procedura civile, richiamo da ritenersi peraltro esteso, in difetto di contrarie disposizioni o di logiche incompatibilità, all'intero complesso delle norme codicistiche in materia (articoli da 91 a 97), ed a quella sui mezzi di impugnazione, che – come si è già visto – recepisce pressochè integralmente le norme del Titolo III, Capo I, del Libro II del codice (artt. da 323 a 338, eccettuato il 337), salvo che per quanto concerne il termine, che è sempre di sessanta giorni, e l'esclusione del rimedio dell'opposizione di terzo, non menzionato dall'art. 50 del provvedimento legislativo in esame: sono, in particolare applicabili il termine lungo, di cui all'art. 327 c.p.c., e le regole sull'integrazione del contraddittorio, di cui agli artt. 331 e 332.

Altre disposizioni oggetto di specifico richiamo, sempre in materia di impugnazioni, sono poi quelle dell'art. 395, che elenca i casi di revocazione delle sentenze, e dell'art. 396 c.p.c., il cui testo è sostanzialmente riprodotto nei commi 2° e 3° dell'art. 64 del Decreto: sembra comunque opportuno precisare, al riguardo, che il rimedio in questione, a differenza di quanto previsto dal codice, si applica anche alle sentenze di primo grado suscettibili di appello, fermo il limite della sua improponibilità, fuori delle ipotesi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 del citato art. 395, quando il relativo termine sia ormai scaduto.

Le norme non compatibili.

L'art. 5 del Decreto fissa, anzitutto, il principio della inderogabilità della competenza territoriale (quelle per materia e per valore non trovano riscontro nel caso in esame, trattandosi di giudici speciali, la cui giurisdizione è tassativamente definita per legge) delle Commissioni tributarie, determinata, in forza del precedente art. 4, con riferimento alla sede della Pubblica Amministrazione o del Concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso, limitando tuttavia la rilevabilità d'ufficio dell'incompetenza al grado di giudizio cui questa si riferisce e innovando, così, sia rispetto alla normativa previgente, che ne imponeva la declaratoria in ogni stato e grado del procedimento, sia rispetto all'attuale disciplina codicistica, che la ammette fino alla prima udienza di trattazione.

Sono pertanto inapplicabili l'art. 28 del codice, concernente i fori convenzionali, e l'art. 38, 2° comma, che prevede l'insindacabilità dell'adesione delle altre parti costituite all'eccezione sollevata da una di esse, ed è inoltre esclusa, per espressa disposizione del 4° comma del citato art. 5, l'esperibilità del regolamento di competenza, di cui agli artt. 42 e 43 c.p.c., con la conseguente impossibilità per il giudice adito in sede di riassunzione di dichiararsi

a sua volta incompetente, promuovendo d'ufficio tale rimedio, come si evince – del resto – senza possibilità di dubbi dal tenore del 3° comma dello stesso articolo, secondo cui, una volta riassunto il processo dinanzi alla Commissione indicata nella sentenza di incompetenza, la relativa pronuncia diviene incontestabile.

Ulteriori esclusioni sono sancite dall'art. 7, che ribadisce il divieto del giuramento e della prova testimoniale, e dall'art. 35, 3° comma del Decreto, che, nel richiamare le regole sulle modalità e sul contenuto delle deliberazioni del collegio giudicante, di cui agli artt. 276 e seguenti del codice di rito, dichiara esplicitamente inammissibili le sentenze parziali o non definitive, previste dagli artt. 277, 2° comma, e 278, e – quale ovvio corollario – i provvedimenti interlocutori di cui agli artt. 186-*bis*, *ter* e *quater* dello stesso codice.

La sanzione dell'inammissibilità del ricorso, comminata dall'art. 22 della normativa speciale per l'ipotesi di mancata costituzione in giudizio del ricorrente, appare, poi, del tutto inconciliabile con l'istituto della contumacia dell'attore, di cui all'art. 290 c.p.c., anche se non si ravvisano ostacoli – come si vedrà più innanzi – all'applicazione nel processo tributario delle altre disposizioni sulla contumacia, di cui ai successivi articoli da 291 a 294.

Sicuramente estranee alla materia “*de qua*” sono, infine, le norme del Libro III e del Libro IV del codice, riguardanti rispettivamente il processo di esecuzione e i procedimenti speciali, che esulano dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, mentre non è ipotizzabile l'intervento in causa del Pubblico Ministero, in assenza di specifiche disposizioni che lo prevedano.

Le norme integrative applicabili

Vengono qui in considerazione, in primo luogo, le regole fondamentali, di generale applicazione nel processo civile, e cioè i principi della domanda, dell'interesse ad agire e del contraddittorio, di cui agli artt. 99, 100 e 101 del codice, cui sono direttamente ricollegabili quelli della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato e della decisione sulla base delle prove proposte dalle parti (articoli 112 e 115), salvi i poteri istruttori ufficiosi attribuiti al giudice dalla normativa speciale. Non è, invece, ammessa la pronuncia secondo equità, trattandosi di materia non disponibile.

Senz'altro compatibili sono, poi, le norme sulla capacità processuale delle parti private e sulla difesa tecnica (articoli da 75 a 89), salve le deroghe e le integrazioni previste dagli artt. 11 e 12 del Decreto, che riguardano essenzialmente i poteri di rappresentanza dei procuratori generali e l'abilitazione dei difensori. E a conclusioni non diverse deve giungersi per le norme che disciplinano il processo con pluralità di parti (articoli da 102 a 107), sostan-

zialmente riprodotte, con gli opportuni adattamenti, dall'art. 14 del Decreto, e la successione nel processo (articoli 110 e 111 del codice di rito).

Del pari utilizzabili sono le disposizioni sullo svolgimento delle udienze (articoli da 127 a 130) e quelle sulla forma dei provvedimenti (articoli da 131 a 135), salvo precisare che il termine (ordinatorio) per la comunicazione del dispositivo della sentenza è di dieci giorni (art. 37, 2° comma, del Decreto).

Nulla *quaestio* sull'applicabilità della disciplina dei termini processuali (articoli da 152 a 155) e di quella sulla nullità degli atti (articoli da 156 a 162 del codice).

È invece assai dubbia l'estensibilità al processo tributario delle regole sullo spostamento della competenza per ragione di connessione, ostandovi la natura funzionale, e per ciò stesso inderogabile, della localizzazione del giudice con riferimento alla sede dell'Ufficio resistente, anche se la Corte di Cassazione, con una recente sentenza (n. 4509 del 10.4.2000), ha ritenuto compatibili con la normativa speciale gli istituti della litispendenza e della continenza di cause.

La medesima sentenza è, inoltre, pervenuta ad ammettere la sospensione necessaria del giudizio anche nelle ipotesi menzionate dall'art. 295 c.p.c., nonostante l'esistenza di una completa regolamentazione della materia negli articoli da 39 a 46 del Decreto, che contengono altresì le norme sulla prosecuzione del procedimento sospeso o interrotto e sulle conseguenze dell'inattività delle parti.

Si è già accennato in precedenza che non vi sono valide ragioni per escludere l'applicazione nel procedimento in esame delle disposizioni sulla contumacia, con particolare riguardo alla rinnovazione della notifica del ricorso, produttiva degli effetti sananti di cui all'art. 291 c.p.c., e all'istituto della rimessione in termini, previsto d'altronde in via generale dall'art. 184-*bis* del codice; nonché al disconoscimento della scrittura, in caso di costituzione tardiva, ai sensi del combinato disposto degli artt. 293 u.c. e 214.

Sono, infine, pacificamente applicabili le norme di cui agli artt. 287 e seguenti del codice, relative alla correzione delle sentenze e delle ordinanze.