

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

Relatore:

Dott. Franco LORUSSO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della PUGLIA

Premessa.

Come noto, l'odierno sistema processuale italiano risente tuttora dell'antica e mai sopita questione istituzionale, a suo tempo originata dall'entrata in vigore della famosa legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo 20/3/1865 n. 2248, all. E, la quale in prosieguo ha finito per determinarsi, in via alluvionale, dell'attuale assetto della giurisdizione, contraddistinto - rispetto ad altre esperienze istituzionali vissute dai più vicini Paesi europei di *civil law*, con le quali persistono comunque alcune analogie - dalla presenza di diversi giudici specializzati; che neppure la Costituzione repubblicana del '48, con la sua VI disposizione transitoria, ha contribuito a risolvere, soprattutto per quanto concerne la giustizia tributaria.

Donde lo stratificarsi nel tempo di differenti codificazioni procedurali, parallele al rito civile e tuttavia speciali, ancorché ad esso correlate, a struttura chiusa o aperta, a seconda cioè della rispettiva presenza o meno di un'apposita norma di rinvio. Appartengono difatti alla prima categoria il regolamento per la procedura dinanzi alle sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato, approvato con R.D. 17/8/1907 n. 642, nonché il titolo III (artt. 19-37) della più recente legge istitutiva dei T.A.R. 6/12/1971 n. 1034; mentre rientrano nella seconda categoria l'altro regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei conti, approvato con R.D. 13/8/1933 n. 1038, nonché il più recente D.L.vo 30/12/1992 n. 546, i cui rispettivi artt. 26 e 1 rinviano giustappunto, ma solo per quanto da essi non specificamente disposto - come d'altronde già contemplava l'art. 39 del previgente D.P.R. 26/10/1972 n. 636 - alle norme del processo civile, in via dinamica e però residuale, attesa la compatibilità reciproca espressamente prevista.

Oggi agli operatori del contenzioso fiscale quanto meno quest'ultimo problema certamente non si sarebbe posto, se però nella stesura del succitato D.L.vo n. 546/92, invece di muoversi nell'ideologia del consueto, si fosse stati un po' più moderni ed oltretutto più aderenti alla delega, così come risulta riportata nella lettera g) del 1°co. dell'art. 30 della legge 30/12/1991 n. 413,

in cui la proposizione principale era testualmente costituita dall'esigenza di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, con il corollario di dover altresì stabilire in particolare tutto ciò che segue, in tema: 1) di introduzione del ricorso e trattazione della controversia; 2) di notificazioni e comunicazioni; 3) di assistenza tecnica delle parti private; 4) di sospensione cautelare dell'efficacia dell'atto impugnato; 5) di sospensione, interruzione ed estinzione del processo, pure dopo la rinuncia delle parti, ovvero di dichiarazione della manifesta inammissibilità del gravame, anche con decreto presidenziale; 6) di intervento adesivo e chiamata in giudizio di terzi; 7) di condizione d'ammissibilità dell'appello proponibile dagli uffici dell'Amministrazione; 8) ovvero di ottemperanza a giudicato. Partendo, infatti, da siffatta inequivocabile premessa metodologica, le norme della procedura civile incompatibili eppertanto inapplicabili al processo tributario sicuramente avrebbero costituito le eccezioni, nei limiti testè elencati; senonché, in quanto si è proceduto *a contrariis*, oggi, al di là delle più recenti, ma marginali, modifiche ed integrazioni apportate al mentovato D.L.vo n. 546/92, mediante l'art. 12 della legge 24/10/96 n. 556 (di conversione del D.L. 8/8/96 n. 437), forse è meno arduo per chiunque, anche per essere in linea con il titolo della presente relazione, estrapolarne le consonanze, proprio perché meno numerose.

Disposizioni generali.

In altri termini, se s'eccezionano, in base all'art. 3 del suddetto decreto delegato, la rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, del difetto di giurisdizione e l'ammissibilità del suo regolamento preventivo, di cui rispettivamente agli artt. 37 e 41 c.p.c., che rendono implicitamente operante anche nel contenzioso tributario, con riferimento all'epoca di presentazione del ricorso, il basilare principio della *perpetuatio jurisdictionis*, contemplato dal precedente art. 5 c.p.c., i profili della competenza, soprattutto territoriale, con i connessi eventuali regolamenti, disciplinati dagli artt. 4 e 5 del decreto, rimangono di stretta applicazione, come sancisce il 3°co. della norma da ultima richiamata (cfr. Cass.SS.UU. sent. n. 714 del 15/10/99); ancorché i termini e le modalità dell'eventuale *traslatio iudicii*, fissati nell'ultimo comma seguente, oppure le implicazioni originate da continenza e litispendenza, ovvero connessione fra cause pendenti presso giudici diversi, con riferimento cioè alla coincidenza delle c.d. "condizioni dell'azione", ossia identità fra le parti, pubblica e privata, nonché fra *petita* e *causae petendi*, risultino poi in concreto letteralmente e sistematicamente coerenti con le omologhe norme dettate dal codice di rito, ossia rispettivamente dagli artt. 50, 39 e 40.

Se questi sono i prodromi, non ci si deve sorprendere se pure il criterio di razionalizzazione ed economia processuale, insito nell'istituto collaterale della riunione dei ricorsi pendenti dinanzi allo stesso giudice, giusta art. 29 del D.L.vo n. 546/92, si struttura nel contenzioso tributario alla stessa stregua di quanto disposto dagli artt. 273 e 274 c.p.c. , in base alla rispettiva connessione soggettiva e/o oggettiva.

Attraverso i primi due commi dell'art. 7 del medesimo decreto, il processo tributario riceve invece un'impostazione alquanto difforme da quello civile - eminentemente governato, come noto, dal principio dispositivo, giusta suo art. 99 - tanto da risultare in qualche modo informato anche al metodo inquisitorio o d'impulso officioso, per lo meno per quanto attiene alla ricerca delle prove dei fatti dedotti in causa ed allegati dalle parti come rilevanti, che talvolta può imporre pure la necessità di ordinare C.T.U.; così come nell'art. 14 seguente si riscontra una certa approssimazione, rispetto agli artt 102-111 c.p.c., per poter distinguere le varie ipotesi di litisconsorzio, tra necessario e/o facoltativo, onde disporre e/o ammettere l'intervento di terzi, coatto e/o volontario.

La disciplina poi del regime di addebito delle spese di giudizio, di cui all'art. 15, rende, dal proprio canto, integralmente applicabili al giudizio tributario sia gli artt. 90, 91, 92, 93, 94 e 97 del c.p.c. e sia l'art. 75 delle relative disposizioni di attuazione; non anche l'art. 95, concernente il giudizio di esecuzione, e l'art. 96, riguardante i giudizi temerari, del tutto estranei alle situazioni che in concreto possono verificarsi nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Il processo.

Analogamente gli artt. 22 e 23 del D.L.vo n. 546/92, ispirandosi alla procedura civile ed in particolare ai suoi artt. 165 e 166, hanno introdotto l'istituto della costituzione in giudizio delle parti, sia del ricorrente che dell'Amministrazione resistente, sconosciuto al previgente D.P.R. n. 636/72; sicché l'elezione di domicilio, presso il proprio difensore, da parte del primo, cui si deve comunicare la data di trattazione della causa, secondo le prescrizioni contenute nell'art. 170 c.p.c., sostituisce a tutti gli effetti l'obbligo di costui di indicare la propria residenza, sancito dall'art. 18, come riaffermato di recente dalla Sezione tributaria della Cassazione, con sent. n. 15566 dell'11/12/2000.

Costituisce indubbiamente una novità quella recata dal 1°co. dell'art. 33 del medesimo D. L.vo n. 546/92, a tenore della quale la controversia, a differenza di quanto contempla l'art. 128 c.p.c., è normalmente trattata in camera

di consiglio, salvo che una delle parti non chieda - con l'atto introduttivo ovvero le deduzioni di controparte oppure l'appello e/o con separata istanza, da presentare, comunque entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di relativa discussione, come stabilito dal 2°co. art. 32 - il dibattimento in pubblica udienza; su questa disposizione era stato adombrato un vizio di incostituzionalità, che il Giudice delle leggi, con sentenza n. 141 del 23/4/98, ha tuttavia dichiarato manifestamente infondato, perché non violerebbe il diritto di difesa, solennemente enunciato dall'art. 24 della Costit.

Inoltre, nel 3°co. dell'art. 35 del decreto delegato si rinviene il richiamo all'art. 276 e segg. del c.p.c., per quanto attiene all'ordine da seguire - tra questioni pregiudiziali, preliminari e di merito - nel momento in cui il collegio giudicante, riunito in camera di consiglio, subito dopo la discussione (in pubblica udienza oppure dopo l'esposizione del relatore, ovvero in sede di rinvio a non oltre i trenta giorni successivi), si accinge ad assumere le conseguenti deliberazioni, fermo restando il chiaro peculiare divieto di emanare sentenze parziali o provvisorie, contenuto nel 2° periodo.

Mediante il riconoscimento alle pronunce delle Commissioni tributarie, con l'art. 36 seguente, della natura di sentenze vere e proprie - di cui si è avuto anche cura di elencarne i requisiti, in assonanza con l'art. 132 c.p.c. - finalmente si è confermato il carattere giurisdizionale di tali organismi, peraltro, già enunciato nel precedente art. 1 e più volte auspicato in passato dalla Corte Costituzionale, nell'intento di ricondurli, da un lato, nell'alveo dell'art. 101 della Costit. e di soddisfare, dall'altro, all'obbligo, basilare di uno Stato di diritto, di motivarne, ancorché succintamente in fatto e diritto e tuttavia in forma logica e sufficiente, ogni decisione, giusta 6°co. attuale art. 111 successivo. Perciò nell'ipotesi di nullità di dette sentenze, adesso vale il principio operante nel rito civile di convertirne le ragioni in motivi di appello; oppure in caso di loro inesistenza giuridica, acclarata ai sensi del 2°co. art. 161 c.p.c., detto vizio, oltre ad essere deducibile sempre e al di fuori dei normali mezzi di impugnazione, ove fosse però intervenuto il gravame, potrebbe essere altrettanto sanato attraverso lo strumento della rimessione al giudice di prime cure, a mente del 1°co. art. 354 c.p.c. e dell'omologo art. 59-1°co., lettera e) del decreto; ovvero, per le irregolarità e/o gli errori materiali, non può che applicarsi il procedimento di correzione, delineato dall'art. 287 e segg. c.p.c.

Parimenti in tema di pubblicazione e notificazione delle sentenze, di cui rispettivamente agli artt. 37-1°co. e 38-commi 2° e 3° del D.L.vo n. 546/92, il sistema processuale tributario s'è ormai uniformato, per un verso, alle corrispondenti regole del c.p.c., ossia agli artt. 133 e 137 (quest'ultimo le detta per eseguire tali notifiche), nonché al susseguente art. 327-1°co.; che, come noto, fissa il termine lungo di un anno, per proporre ogni eventuale impugna-

zione, qualora nessuna delle parti abbia provveduto a siffatto adempimento nei confronti dei rispettivi controinteressati.

Sebbene l'art. 39, nel tipizzare due sole circostanze per la sospensione del giudizio tributario - querela di falso e questione sullo stato o la capacità delle persone - renda implicitamente incompatibile il collaterale istituto della sospensione necessaria, di cui all'art. 295 c.p.c., tuttavia non esclude l'applicabilità del precedente art. 34 di questo stesso c.p.c., onde fissare alle parti, dopo la rimessione al giudice competente di detti insorti problemi, un termine perentorio di riassunzione, pena l'estinzione del processo, a mente del successivo art. 45 del decreto; gli artt. 40-44 intermedi, disciplinandone specificamente e quindi compiutamente interruzione, provvedimenti ed effetti conseguenti (anche alla sospensione), nonché ripresa, non richiedono alcun ulteriore commento.

Addirittura la causa di estinzione del giudizio, per cessazione della materia del contendere, di cui all'art. 46, non è affatto contemplata dal codice di rito, mentre è prevista dagli artt. 23-u.c. e 27-1°co., punto 2) della legge 6/12/1971 n. 1034, istitutiva dei T.A.R.; anche che nel giudizio tributario come in quello amministrativo essa è dichiarata solo allorché si prende atto che nel frattempo è sopravvenuta una situazione che vede eliminata qualsiasi ragioni di contrasto fra le parti ed è pertanto venuto meno il loro reciproco interesse ad ottenere l'attesa pronuncia del giudice adito. Altri istituti che avvicinano questi due processi, esaltandone la comune natura impugnatoria e perciò il potere accordato al giudice adito, in deroga all'art. 4 della su ricordata legge n. 2248/1865 all. E, di intervenire sull'atto asseritamente viziato, modificandolo ed annullandolo, sono rappresentati: a) dal peculiare giudizio di ottemperanza, disciplinato dall'art. 70 del decreto e di cui si parlerà più avanti; b) nonché dalla sospensione dell'atto gravato, sancita dall'art. 47 precedente, con la differenza che nel contenzioso tributario, stando alla lettera di questa norma, nonostante la sua indubbia portata innovativa, essa potrebbe essere richiesta, sempre in via cautelare - sempreché si tratti di provvedimenti comportanti, senz'alcuna distinzione, la fase dell'esecuzione e purché sussistano le due indispensabili condizioni del *fumus boni juris* e *periculum in mora* - solo in prima istanza, mentre nel giudizio amministrativo è ammesso il doppio grado, giusta 2°co. art.125 Costit.

Una dottrina più autorevole, rimeditando su siffatta evidente discrasia del sistema e partendo dal rinvio contenuto nell'art. 61 successivo - a tenore del quale nel procedimento di appello si osservano le medesime regole dettate per quello di primo grado, senz'alcuna distinzione fra Capo I e II del Titolo II - era giunta ad una conclusione molto affascinante, secondo cui al giudice della devoluzione non sarebbero affatto inibiti gli stessi poteri del suo omologo di prime cure; mentre un'altra, perverso minoritaria, avrebbe ritenuto adopera-

bile, *in limine*, il rimedio residuale dell'art. 700 c.p.c.. Sennonché sul punto è intervenuta più di recente la circolare dell'Agenzia Centrale delle Entrate n. 73/E del 31/7/2001; la quale recidendo, dal proprio canto, in radice qualsiasi ipotesi contraria, reputa limitata al primo grado la tutela cautelare, senza tuttavia prescindere dall'eccezionale potere di sospensiva accordato dall'art. 19 del D. L.vo 18/12/1997 n. 472 alle Commissioni regionali, ma solo per le sanzioni pecuniarie.

Le impugnazioni

Inoltre, sulla scorta di alcune sentenze della Consulta (n. 165 del 25/5/2000 e n. 18 del 21/1/2000), in cui è stata più volte ribadita la piena costituzionalità delle connesse scelte discrezionali del legislatore delegato, quest'ultima circolare non ha mancato di sottolineare che anche in materia di impugnazioni, sebbene gli artt. 49 e 50 del decreto richiamino esplicitamente, anche per quanto attiene ai mezzi, alle disposizioni contenute nel titolo III, capo I del libro II c.p.c., rimane ferma l'esclusione ivi prevista per il rispettivo art. 337, compreso il riferimento insito in questa norma all'eccezione di cui all'art. 373 seguente; il quale, come noto, consente l'esecuzione della sentenza, in deroga alla regola generale che essa non viene sospesa per effetto dell'appello, nel solo ricorso per cassazione, ma su istanza di parte e in presenza di danno grave ed irreparabile. Senza, peraltro, trascurare l'ulteriore corollario che vuole quest'ultimo gravame sempre collegato, a mente dell'art. 111 Cost., a provvedimenti a carattere decisorio, contenenti *errores in procedendo* e/o *in iudicando*, e non già mere ordinanze del giudice di seconda istanza, anche se dichiarative dell'inammissibilità della sospensione della propria sentenza d'appello, in tal modo impugnata (cfr. Cassazione-Sez.I sent. n. 4733 del 12/4/2000).

Anche nel giudizio tributario le sentenze, oltre ad essere esecutive, possono diventare oggetto di impugnazione ordinaria, mediante l'appello o il ricorso per cassazione, solo se - al di fuori del rimedio eccezionale della revocazione - non siano passate in giudicato, come sancito dall'art. 324 c.p.c.; cui s'aggiunge, da un lato, la specialità del reclamo al giudice di secondo grado, giusta 5°co. art. 48 precedente, avverso la sentenza emessa dalla Commissione provinciale, nel procedimento abbreviato di esame e definizione preventiva della controversia, e, dall'altro, la condizione di compatibilità di fondo, sancita *ab initio*. Alquanto differenziato si presenta, invece, il regime dei relativi termini, sicché, in luogo di quello più breve di trenta giorni fissato dall'art. 325 c.p.c., l'art. 51 seguente del decreto ne stabilisce un altro più dilatato, di sessanta giorni, decorrente dalla data di notificazione della decisione

ad istanza di parte ovvero, in caso di ricorso per revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c., dal giorno di scoperta del dolo, di dichiarazione di falsità delle prove, di recupero del documento nuovo o di passaggio in giudicato della sentenza di accertamento del dolo del giudice; mentre resta invariato, come dianzi notato, quello più lungo di un anno, tenendo, comunque, conto del periodo di sospensione feriale di 45 gg., dal 1/8 al 15/9, previsto dalla legge 7/10/69 n. 742.

Né può revocarsi in dubbio che pure nel processo tributario il grado di appello, oltre ad essere informato al più generale criterio della devoluzione dell'intera causa, tipico del rito civile, é altresì coerente, giusta art. 54 del decreto, con l'altro noto canone del *simultaneus processus*, insito nell'art. 335 c.p.c.; a tenore del quale tutti gli appelli proposti avverso la medesima pronuncia, ancorché separatamente, devono essere riuniti, anche d'ufficio. Di talchè le parti non appellanti, ma chiamate ed intervenute, se vogliono partecipare attivamente a questo secondo stadio del processo, "debbono" farlo ritualmente in quello già introdotto, ossia mediante il deposito dell'apposito atto contenente almeno le proprie controdeduzioni o al più, a pena d'inammissibilità, l'appello incidentale, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica di quello principale.

Ovviamente anche in questo tipo di gravame, nella misura in cui esso è motivato dall'immanente esigenza di ottenere una decisione più favorevole, vale, per il noto principio della corrispondenza fra richiesto e giudicato, di cui all'art. 112 c.p.c., non solo il divieto di *ultra petita*, ma anche quello non scritto di *reformatio in pejus*, sempreché non trovino accoglimento le ragioni dell'appellante incidentale. Così come, mercè i successivi artt. 57 e 58 nonché 56, operano rispettivamente: a) l'altro divieto di *ius novorum*, ovverosia di domande, eccezioni e prove nuove, di cui all'art. 345 c.p.c.; b) nonché la decadenza, per implicita rinuncia, dalle domande ed eccezioni non accolte nella sentenza di prime cure e non riproposte in appello, giusta art. 346 seguente del c.p.c., su cui, per effetto del 1°co. antecedente art. 329, s'è ormai formato il c.d. "giudicato interno", per aver prestato acquiescenza, per lo meno parziale, alle corrispondenti statuizioni (cfr. Cass.-Sez.I sent. n. 1147 dell'11/2/99).

L'art. 59 poi, benchè ricalchi, in un disegno più unitario e completo, la disciplina codicistica già contenuta negli artt. 353 e 354, al 3°co. non richiede tuttavia al ricorrente o all'Amministrazione finanziaria, a differenza di quanto prescrivono entrambe queste ultime norme e l'art. 125 delle relative disposizioni di attuazione, un formale atto di riassunzione; ed ancorché l'art. 60 riproduca quasi integralmente il divieto di riproposizione dell'appello riportato nell'art. 358 c.p.c.. Insieme però al difetto di sua inammissibilità non ripete quello dell'improcedibilità (peraltro, autonomamente non disciplinato

dal D.L.vo n. 546/92, a differenza del rito civile, allorché vengano omessi, dopo aver interposto l'impugnazione, taluni atti di impulso necessari); mentre l'art. 61 successivo si limita ad operare, come innanzi osservato, il rinvio alle norme dettate per il procedimento di primo grado, ove non incompatibili.

Con gli artt. 62 e 63 si è finalmente abbandonato il vetusto regime del doppio binario, riconducendo ad unità il sistema, per cui al contrario del passato, allorquando avverso le decisioni delle Commissioni di 2° grado, si poteva ricorrere sia alla Commissione Centrale e sia alla Corte d'Appello, impugnandone poi le sentenze dinanzi alla Cassazione, per i motivi indicati dall'art. 360 c.p.c., adesso l'unico rimedio proponibile contro le pronunce della Commissione regionale è il ricorso per Cassazione, ma solo in presenza dei presupposti indicati ai numeri da 1 a 5 di detto art. 360, benché pure in tale forma di impugnazione possano trovare applicazione, sempre nei limiti della loro compatibilità, non solo gli artt. 325-327 c.p.c., in quanto a durata e decorrenza dei rispettivi termini da osservare (sempre di 60 gg.), nonché di decadenza, ma anche i seguenti corrispondenti articoli 361-373, per ciò che concerne le relative modalità, requisiti ed implicazioni. Senza oltremodo ignorare i successivi artt. 382, 383 e 384, i quali, a questo Supremo Organo, già regolatore della giurisdizione, i primi due conferiscono pure il generalizzato controllo rescindente di legittimità, sulle sentenze dei giudici di merito, ivi comprese le Commissioni tributarie, mentre il terzo impone al giudice del rinvio rescissorio, ancorché di primo grado, l'obbligo, in caso di accoglimento del ricorso per violazione e falsa applicazione di norme, di uniformarsi ai principi di diritto da esso enunciati.

Per riassumere la causa valgono altresì le stesse regole dettate dagli artt. 392 e 393, sia per quanto riguarda il rispetto del relativo termine di un anno, dalla pubblicazione della sentenza di cassazione, e sia per ciò che attiene alla conseguente estinzione del processo, in caso di sua inosservanza, benché in luogo della citazione debba adoperarsi lo strumento del ricorso. Il giudizio, a propria volta, ancorché rinnovato, rimarrebbe sempre vincolato all'efficacia di quella pronuncia nomofilattica, da produrre sempre in copia autentica da parte di chi avesse interesse a riassumerlo (1°co. art. 394 c.p.c.), anzi a pena di inammissibilità della rispettiva domanda, ma solo nel processo tributario (2° periodo, 3°co. art. 63 del decreto).

Un'ulteriore annotazione comparativa meritano gli artt. 64-67 del decreto, che disciplinano l'istituto della revocazione delle sentenze, i cui presupposti sono gli stessi contemplati dall'art. 395 c.p.c., fatta eccezione, se scaduti i termini dell'appello - epperò solo per decisioni assunte in prima istanza, donde la straordinarietà - per le ipotesi delineate dai suoi punti 4 (errore di fatto) e 5 (contrasto con altra sentenza precedente avente ormai fra le medesime parti autorità di giudicato). Ovviamente il termine di trenta giorni fissato dal-

l'art. 396 seguente del c.p.c. è ricondotto dall'art. 66 del decreto nell'ambito dei sessanta, imperante nel contenzioso tributario, in quanto competente a revocare una decisione, giusta art. 398 successivo, è sempre lo stesso giudice, come organo e grado, che l'ha adottata, con il corollario che quest'ultimo attrae pure le regole procedurali.

Se però il divieto operante nel processo tributario di rendere sentenze parziali e non definitive, di cui al su menzionato 3°co. art. 35, non rende incompatibile il 1°co. dell'art. 67 del decreto con l'omologo 1°co. dell'art. 402 c.p.c., tuttavia esso si rivela alquanto incoerente con il 2°co, susseguente. Così come analogamente mal si concilia l'esclusione di ulteriore ipotesi di revocazione di una sentenza già revocata, delineata dal 1°co. dell'art. 403 c.p.c., con la possibilità consentita dal 2°co. di detto art. 67 di proporre, contro la sentenza di decisione sulla revocazione già concessa o negata, gli stessi mezzi di impugnazione originariamente previsti per la sentenza revocata.

Né da ultimo il giudizio di ottemperanza, contemplato dall'art. 70 del decreto - che *in subjecta materia*, escludendo qualsiasi interferenza del Giudice Amministrativo, ha creato in favore delle Commissioni tributarie una nuova fattispecie di giurisdizione esclusiva, con l'analogo potere di nominare un commissario ad acta - sembra impedire, secondo una certa linea di pensiero, perverso rimasta finora poco seguita, l'ordinaria soluzione alternativa dell'esecuzione forzata di una sentenza definitiva, nei termini previsti dagli artt. 612 e 613 c.p.c., con le forme di opposizione e connessa sospensione, accordate rispettivamente dagli artt. 615-617 e 624 seguenti.

Conclusioni.

A sommo avviso di chi scrive, nella stesura del decreto delegato, attuativo della riforma del contenzioso tributario, per mantenersi nel solco della tradizione, come prima accennato, non ci si è accorti della totale inversione che così s'ingenerava nella *ratio* sottesa alla delega conferita dal Parlamento al Governo.

Ciò nondimeno, il Giudice delle leggi, investito di siffatta molto più nodale questione di sospetta violazione dell'art. 76 della Costituzione, ancorché in relazione al solo su mentovato art. 39 del ridetto D.L.vo n. 546/92, ha ritenuto di risolverla in termini puramente ed esclusivamente lessicali, reputando il suddetto adeguamento, postulato fondante della predetta norma di delega, non sinonimo di uniformità. In tal guisa, il nocciolo del problema, come acutamente osservato da un notista, a commento della relativa ordinanza n. 8 del 21 gennaio '99, è stato eluso ed in maniera alquanto sbrigativa, ancorché in altre precedenti occasioni, la stessa Corte Costituzionale avesse già rigettato

profili analoghi di incostituzionalità di tale norma, ma per ragioni molto diverse e, comunque, meno radicali. Si è, ad esempio, riconosciuta, nella pronuncia n. 31 del 26/2/98, l'intrinseca coerenza di questo art. 39 con il termine di novanta giorni, fissato nel 6°co. dell'art. 47 per celebrare l'udienza di trattazione nel merito della causa, in caso di accordata sospensione cautelare dell'atto impugnato.

D'altronde è appena sufficiente soffermarsi su questa disciplina, esaminandola nel suo complesso, per avvedersi subito della concreta trasformazione di tale rinvio da principale in meramente residuale, a causa dell'indubbia specificità di quasi tutte le norme susseguenti al suo art. 1, tra cui il già citato art. 39; dal quale traspare sì coerenza, ma soltanto intrinseca e non anche estrinseca, in relazione, ad esempio, al noto canone costituzionale dell'unità della giurisdizione, contemplato dagli artt. 101-113.

In buona sostanza, sebbene nel frattempo gli operatori della giustizia tributaria avessero maturato, con il previgente D.P.R. 26/10/1972 n. 636, ancorché in quella dimensione istituzionale, leggermente diversa, un'esperienza ventennale, acquisendo perciò una prospettiva più ampia dei fenomeni processuali tributari prospettabili, rispetto al passato, alla fin fine, nell'ambito degli uffici legislativi del Dicastero delle Finanze, ci si è limitati a ricalcare le orme già tracciate dal rispettivo art. 39, a tenore del quale: "Al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie si applicavano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del c.p.c.". Eppure la rispettiva norma di delega, contenuta nell'art.10-2°co. punto 14 della legge 9/10/1971 n. 825, all'epoca aveva appena sancito "la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie" (preesistenti), senz'aggiungere alcun riferimento al rito da applicarvi.

In altre parole, quantunque alla locuzione "adeguamento" non possa annettersi, come solennemente affermato dal Giudice Costituzionale, il medesimo significato lessicale di "uniformità", è tuttavia innegabile che dalla relativa valenza di premessa generale e perciò maggiore, rispetto a quella che segue, in termini di particolarità eppertanto minore, non potesse che discendere un corollario logico-giuridico identico; ossia alla redazione del Decreto delegato n. 546/92 avrebbe dovuto presiedere, a differenza dell'abrogato DPR. n. 636/72, una differente impostazione di fondo, secondo cui il processo tributario avrebbe dovuto essere adeguato al processo civile, salvo le specificità susseguenti, e non già il contrario, com'è poi avvenuto, sulla falsariga del passato; allorquando tutto il processo tributario era altrettanto specifico, salvo ad applicare, per quanto da esso non espressamente disposto, talune norme del rito civile con esso compatibili.

In tal modo, per esempio, sarebbe stata pacifica l'applicabilità, anche al

giudizio tributario, dell'istituto della sospensione necessaria, prevista dall'art. 295 c.p.c., allorché la pronuncia di un altro giudice si prospetta in termini di propedeuticità rispetto a quella da adottare.

L'aver voluto, quindi, limitare la sospensione del processo tributario alle sole due pregiudiziali concernenti la querela di falso, nonché lo stato e la capacità delle persone, se risponde, per un verso, a ragioni di correttezza e rapidità di questo contenzioso, onde abbreviarne la durata ed alleviarne la pendenza, dovuta all'inerzia delle parti ed evitare, quindi, la nota tecnica del rinvio - come sancito dal punto 3) della suddetta lettera g), 1°co. art. 30 legge n. 413/91 e come si legge peraltro nella Relazione ministeriale che accompagnava lo schema del D.L.vo in parola - si rivela sicuramente, per l'altro, molto meno coerente, anche con le nuove regole costituzionali dettate sul "giusto processo". Se è vero difatti che dal nuovo art. 295 c.p.c. (dopo la sua sostituzione recata dall'art. 35 della legge 26/11/1990 n. 353) è stato espunto qualsiasi riferimento alla c.d. pregiudiziale penale, di cui all'art. 3 del previgente c.p.p., è parimenti vero che la sospensione disciplinata da questa norma è rimasta necessaria - senza diventare cioè facoltativa - benché al giudice sia stata attribuita maggiore discrezionalità nello stabilire la pregiudizialità dell'altra controversia pendente presso un diverso organo giudicante, rispetto a quella che egli si trova a decidere, onde evitare innanzitutto un eventuale conflitto fra giudicati e poi una palese ingiustizia a danno dei rispettivi destinatari.

E' fuor di dubbio che queste due ultime esigenze, in quanto espressione di principi più generali di un sistema di garanzie obiettive, siano immanenti non soltanto al processo civile, ma anche a tutti gli altri giudizi. Tant'è vero che si rinviene una norma simile nel 3°co. dell'art. 75 dell'attuale c.p.p.; così come, a proposito della pregiudiziale tributaria al processo penale, la si poteva individuare negli artt. 21 e 23 dell'ormai abrogata legge 7/1/1929 n. 4, ovvero per converso, riguardo alla pregiudiziale penale al processo tributario, nell'art. 12 dell'altra legge 7/8/1982 n. 516.

Del resto, prefigurando una situazione abbastanza verosimile, il giudice tributario, ancorché in presenza di una controversia con implicazioni di natura penale, potrebbe trovarsi nella necessità di adottare la decisione, con la duplice implicazione che: a) se il contestato illecito tributario costituisce di per sé anche reato a carattere esclusivamente fiscale, sarà sufficiente riportarsi agli atti inseriti nel fascicolo di causa, per trarne ragionevole convincimento ed emettere una sentenza adeguata al caso di specie, con il rigetto o l'accoglimento del ricorso; b) se, invece, il reato tributario si rivela strumentale e/o funzionale alla commissione di un altro, comune e semmai più grave (come, ad esempio, in tema di emissione di fatture false per operazioni inesistenti, nel precipuo intento di ottenere l'indebita erogazione di contributi pubblici), siccome dall'asseveramento in sede penale dell'essenziale materialità di que-

st'ultimo reato principale (sub specie di truffa, falso e/o malversazione in danno dello Stato) discende direttamente anche l'accertamento di quello secondario, con inevitabili riverberi sull'impugnato provvedimento fiscale (in materia di IVA e/o II.DD.), diventa indispensabile per il giudice tributario il rimedio della sospensione, ex art. 295 c.p.c., in attesa di conoscere le statuizioni contenute nella sentenza penale, quanto meno di primo grado, se non addirittura definitiva; anche perché eventuali rallentamenti non sarebbero certo dipesi dall'inerzia serbata artificiosamente dalle parti.

Mi sia, infine, consentita una breve digressione, che, sebbene esuli strettamente dall'argomento della presente conversazione, tuttavia attiene ad un'altra questione fondamentale che all'attualità si pone, anche nel processo tributario, alla luce della più recente legge costituzionale, sul dianzi accennato "giusto processo", n. 2 del 23/11/1999, che, nell'aggiungere all'inizio dell'art. 111 della Costit. altri cinque commi, ha voluto, tra l'altro, conclamare il canone della "terzietà" del giudice; donde, anche per i giudici tributari, l'opportunità di qualche riflessione, in relazione, per esempio, al ruolo determinante oggi svolto, sotto varie forme, dalla più importante delle parti pubbliche necessarie, ossia dal Ministero delle Finanze. A quest'ultima Amministrazione, infatti - in disparte l'autonomia finanziaria riconosciuta all'Organo di autogoverno della giustizia tributaria e l'istituzione di una Sezione specializzata tributaria, presso la Suprema Corte di Cassazione, con decreto del rispettivo Primo Presidente del 21/6/99 n. 61/99 - rimangono tuttora attribuiti, sulla scorta dell'altro D.L.vo gemello n. 545/92, al di là delle modifiche ed integrazioni ad esso apportate, nonché del più recente D.P.R. 26/3/2001 n. 107 di riordino degli Uffici finanziari, compiti di organizzazione e funzionamento delle Commissioni tributarie, oltre che di determinazione di tempi e modi di erogazione dei compensi in favore dei rispettivi componenti, in quanto i relativi costi continuano a gravare sul relativo stato di previsione della spesa; mentre tale importante riforma postulerebbe, già da subito, un opportuno spostamento di siffatti poteri presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Almeno s'eviterebbe il pericolo che, nei cittadini-contribuenti e perciò ricorrenti, possano insorgere sospetti di ingerenza e indi parzialità in proposito, talvolta non del tutto ingiustificati!