

CORSO DI CAGLIARI
20/9/2001

CAGLIARI, 20 SETTEMBRE 2001 - Hotel Mediterraneo,
Lungomare C. Colombo 46

RELATORI

Dott. Antonio MERONE	– Consigliere della Corte di Cassazione	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Giovanni MARONGIU	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Genova	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Cesare GLENDI	– Ordinario di Diritto processuale civile presso l'Università degli Studi di Parma	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Silvio SILVESTRI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Sardegna	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Michele CANTILLO
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Dott.ssa Angela DE LUCIA

CAGLIARI, 20 SETTEMBRE 2001 - Hotel Mediterraneo,
Lungomare C. Colombo 46

RELATORI

Dott. Antonio MERONE	– Consigliere della Corte di Cassazione	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Giovanni MARONGIU	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Genova	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Cesare GLENDI	– Ordinario di Diritto processuale civile presso l'Università degli Studi di Parma	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Silvio SILVESTRI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Sardegna	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Michele CANTILLO
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Dott.ssa Angela DE LUCIA

SARDEGNA, 20 SETTEMBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ANGIONI Carlo	Presidente di Sez.	Regionale Cagliari
2	ARPAIA Amedeo	Giudice	Sassari
3	BARBERIO Antonio	Vice Presidente	Oristano
4	BIDDAU Mario	Presidente di Sez.	Regionale Cagliari
5	BRIZIO Assunta	Presidente di Sez.	Regionale Cagliari
6	BRUSCHI Giancarlo	Vice Presidente	Nuoro
7	BULLA Antonio	Vice Presidente	Regionale Cagliari
8	BUONO Giuseppe	Giudice	Nuoro
9	CADDEO Emilio	Giudice	Provinciale Cagliari
10	CAMPESI Giovanni	Giudice	Regionale Cagliari
11	CARTA Marco	Giudice	Regionale Cagliari
12	CONGIU Aldo	Giudice	Nuoro
13	CORONA Lorenzo	Giudice	Provinciale Cagliari
14	DELLA SALA Romano	Giudice	Regionale Cagliari
15	DIONETTE Pietro Angelo	Vice Presidente	Nuoro
16	FALCONI Giovanni	Giudice	Provinciale Cagliari
17	FIORI Giovanni Stefano	Vice Presidente	Sassari
18	FOIS Rinaldo	Giudice	Sassari
19	FONTANAROSA Marino	Giudice	Regionale Cagliari
20	FRAU Tullio	Presidente di Sez.	Oristano
21	FRENDI Francesco	Vice Presidente	Regionale Cagliari
22	GOSMINO Rodolfo	Giudice	Provinciale Cagliari
23	LA SALA Giuseppe	Giudice	Regionale Cagliari
24	LODDO Giuseppe	Giudice	Regionale Cagliari
25	MACIOCCO Mario	Giudice	Sassari
26	MANCA Graziella	Giudice	Oristano
27	MARCEDDU Giovanni	Giudice	Nuoro
28	MASTROCINQUE Nicola	Giudice	Oristano
29	MATTA Francesco	Giudice	Regionale Cagliari
30	MELE Pasquale	Giudice	Regionale Cagliari
31	MELONI Giuseppe	Giudice	Sassari
32	PASCARELLA Luigi	Giudice	Regionale Cagliari
33	PIANA Alardo	Vice Presidente	Oristano

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	PILI Piero	Vice Presidente	Nuoro
35	PILIA Paolo Giuseppe	Presidente	Nuoro
36	PINNA Michele	Vice Presidente	Sassari
37	PIRA Giovanni	Giudice	Regionale Cagliari
38	PIRAS Fabio	Giudice	Oristano
39	PIRINA Raimondo	Giudice	Sassari
40	PIRISI Antonio	Giudice	Regionale Cagliari
41	PISANO Antonello	Vice Presidente	Regionale Cagliari
42	POLICASTRO Carmelo	Giudice	Sassari
43	PORCU Gian Paolo	Vice Presidente	Provinciale Cagliari
44	PUDDU Carlo Alberto	Vice Presidente	Regionale Cagliari
45	RECUPERO Giuseppe	Giudice	Oristano
46	SECCHI Emilio	Giudice	Sassari
47	SERRA Giuseppe	Giudice	Regionale Cagliari
48	SILVESTRI Silvio	Presidente di Sez.	Regionale Cagliari
49	SPISSU Eliseo	Giudice	Provinciale Cagliari
50	TOMASI Zenone	Giudice	Regionale Cagliari
51	TOSI Luigi	Giudice	Regionale Cagliari
52	VARRUCCIU Amedeo	Giudice	Regionale Cagliari
53	ZUDDAS Bruno	Giudice	Regionale Cagliari

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Antonio MERONE

Consigliere presso la Corte di Cassazione

SOMMARIO: **1. Premessa** – **2. La identificazione delle parti (*legitimatío ad causam*) nel processo tributario** – 2.1. La parte ricorrente – 2.2. La parte resistente – 2.2.1. Gli uffici del Ministero delle finanze e i centri di servizio – 2.2.2. La riforma del ministero delle finanze e la istituzione delle agenzie fiscali (*a*) Il problema della successione degli uffici; *b*) Il problema della individuazione dei nuovi uffici legittimati a stare in giudizio) – 2.2.3. L'ente locale impositore – 2.2.4. Il concessionario del servizio di riscossione – 2.3. Le altre parti – **3. La capacità di stare in giudizio (*legitimatío ad processum*) e la rappresentanza** – 3.1. Il ricorrente, il concessionario del servizio di riscossione e la rappresentanza volontaria – 3.1.1. Il fallito ed il curatore: potere di agire e di intervenire – 3.1.2. Il concessionario del servizio di riscossione: rappresentanza organica, rappresentanza volontaria, sostituzione processuale – 3.2. L'ufficio del Ministero delle finanze e gli enti locali – 3.2.1. L'ufficio del Ministero delle finanze – 3.2.2. Gli enti locali – **4. L'assistenza tecnica, la rappresentanza processuale (*ius postulandi*) e le spese del giudizio** – 4.1. L'obbligo della rappresentanza – 4.2. Limiti all'obbligo dell'assistenza tecnica – 4.2.1. Il valore della controversia e il ricorso contro il ruolo dei centri di servizio – 4.2.2. Eccezioni di carattere soggettivo – 4.3. La procura alle liti: contenuto e forma – 4.4. I soggetti abilitati alla difesa – 4.5. La disciplina dell'assistenza tecnica in relazione alle singole parti – 4.5.1. La difesa tecnica del contribuente e del concessionario del servizio di riscossione – 4.5.2. La difesa tecnica dell'ufficio del Ministero delle finanze e degli enti locali impositori – 4.5.2.1. La difesa tecnica degli enti locali impositori – 4.5.2.2. La difesa tecnica dell'ufficio del Ministero delle finanze (tra vecchia e nuova disciplina): *a*) osservazioni di carattere generale; *b*) la istituzione delle agenzie fiscali – 4.6. Il gratuito patrocinio – 4.7. La disciplina delle spese – **5. Il processo con pluralità di parti: litisconsorzio ed intervento** – 5.1. La disciplina del litisconsorzio nel processo tributario – 5.1.1. Il litisconsorzio necessario – 5.1.2. Il litisconsorzio facoltativo – 5.1.3. La competenza – 5.2. L'intervento in causa (il litisconsorzio facoltativo successivo): *a*) presupposti e limiti dei poteri dell'interveniente; *b*) formalità di costituzione e di intervento – **6. Le notificazioni e comunicazioni. La costituzione in giudizio e la contumacia** – 6.1. La costituzione in giudizio e la contumacia – 6.2. Comunicazioni e notificazioni – 6.2.1. L'art. 16 d.lgs 546/92 – 6.2.2. L'art. 17 d.lgs. 546/92.

1. Premessa – La disciplina specifica del tema da trattare è contenuta nel capo II del Titolo primo (*Disposizioni generali*), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, intitolato, appunto, *Delle parti e della loro rappresentanza ed assistenza in giudizio* (artt. 10-17). L'analisi di tali disposizioni de-

ve essere effettuata tenendo conto del contesto sistematico interno al nuovo ordinamento processuale (vale a dire di tutte quelle norme che, da un punto di vista *statico* servono per definire meglio le figure e gli istituti in esame, e di tutte le altre norme che nella *dinamica* processuale dettano disposizioni specifiche per le *impugnazioni*, i procedimenti *speciali* ed *incidentali*, e per le vicende *anomale* del processo tributario) e del quadro di riferimento esterno costituito dalle norme del codice di procedura civile, cui rinviano gli artt. 1, comma 2 (in generale), 49 (per le impugnazioni in generale) e 62 (specificamente per il ricorso per cassazione) del d.lgs. 546/1992¹. Evidenti ragioni di spazio-tempo inducono a una più approfondita analisi delle disposizioni che direttamente riguardano le parti tipiche del processo tributario (art. 10), la *legittimatio ad processum* e la rappresentanza delle stesse (art. 11) e l'assistenza tecnica (art. 12). Le altre disposizioni saranno appena illustrate in quanto di interesse indiretto (artt. 13 e 15, in tema di gratuito patrocinio e spese del giudizio), o di portata tale che richiederebbero, ciascuna, una apposita ed approfondita trattazione (artt. 14, 16 e 17, in tema di litisconsorzio ed intervento e comunicazioni e notificazioni). La delimitazione sembra doverosa anche per consentire di approfondire tematiche che hanno subito l'impatto della recente riforma dell'amministrazione finanziaria, con la nascita delle agenzie.

Il tema va affrontato tenendo conto anche

a) del quadro costituzionale sulla *tutela giurisdizionale dei diritti*, ed in particolare del nuovo testo dell'art. 111 Cost²;

b) dei "principi generali dell'ordinamento tributario" emanati in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, a tutela dei diritti sostanziali e processuali del contribuente (vale a dire della parte *ricorrente*), (c.d. *statuto del contribuente*), contenuti nella legge 27 luglio 2000, n. 212;

c) della riforma della Amministrazione finanziaria con la istituzione delle agenzie fiscali (attuata con decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e con decreto del ministero delle finanze 28 dicembre 2000), oltre che del riordino del servizio della riscossione (attuato con d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112) e della riforma della pubblica amministrazione e degli enti locali (v. d.lgs. 3 feb-

¹ Su questo tema, v. C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, pp. 1701 e ss..

² La dottrina denuncia interpretazioni che alterano il principio della *par condicio* processuale e manifesta timori di sviluppi involutivi della giurisprudenza anche costituzionale (V. CAIANIELLO, *Il processo tributario nel quadro della teoria generale del processo*, in *Giur. delle imposte*, 2000, pp. 1102 e ss.). Occorre quindi che l'interprete si faccia carico di tenere di vista costantemente i principi costituzionali, specialmente quelli che sono intervenuti successivamente al d.lgs. 546/92, e che debbono essere calati nel tessuto normativo previgente.

braio 1993, n. 29 e d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267) che riguardano la parte *resistente*.

Sul piano metodologico, ciascuna disposizione dovrà essere esaminata tenendo conto della legge delega, delle indicazioni dottrinali e giurisprudenziali (con particolare attenzione alla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte Suprema di Cassazione) e delle circolari ministeriali.

2. La identificazione delle parti (*legitimatio ad causam*) nel processo tributario - Come recita l'art. 10 del d. lgs. 546/1992, "Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto richiesto ovvero se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni del rapporto controverso".

È stato osservato che la disposizione in esame costituisce un tipico esempio di "norma in bianco"³, in quanto recepisce la nozione meramente formale del concetto di parte, secondo la quale, appunto, è parte nel processo colui che si rivolge al giudice per chiedere un provvedimento giurisdizionale e colui nei cui confronti il provvedimento viene richiesto⁴. In verità, la norma in esame, accanto alla indicazione meramente formale della parte ricorrente, senza ulteriori indicazioni, elenca poi specificamente gli uffici e gli enti legittimati a resistere, che, in relazione a ciascuna controversia, devono essere individuati a cura dal ricorrente ed indicati nel ricorso a pena di inammissibilità (artt. 18, comma 2, lett. c e comma 4, d. lgs 546/92).⁵

2. 1. La parte ricorrente - La individuazione in concreto della parte le-

³ RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, pp. 472 e s.; cfr. VISCONTI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario: un istituto ancora privo di fisionomia, il fisco* 2000, p. 3262.

⁴ V. RUSSO, *Op.loc.cit.*. In generale, sul concetto di parte, v. A. PROTO PISANI, *Parte nel processo. A) Diritto processuale civile, Enc. Dir.* vol. XXXI, pp. 917 e segg.

⁵ V. le istruzioni ministeriali sul nuovo contenzioso tributario: "Con tale disposizione il legislatore ha inteso individuare i soggetti aventi la capacità di essere parte nel processo tributario. ... La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto. /In taluni casi, peraltro la veste di ricorrente è assunta da soggetti diversi dal contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha la *legitimatio ad causam* per vicende inerenti al rapporto di sostituzione" (Circ. n. 98/E/II-3-1011, in data 23 aprile 1996). Le stesse istruzioni avvertono che "Il difetto di legittimazione è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio (cosiddetta *legitimatio ad causam*)»"(ivi).

gittimata a proporre il ricorso (*legitimatío ad causam* attiva) deve avvenire sulla base della indicazione fornite dalle singole leggi di imposta, meglio ancora con riferimento ai destinatari degli atti impugnabili, elencati nell'art. 19 d. lgs 546/92 (nei limiti fissati dal precedente art. 2 del medesimo d.lgs 546). Infatti, come è noto, il processo tributario, pur avendo ad oggetto, in generale, le “**controversie**” concernenti le imposte di cui all'art. 2 del medesimo d. lgs 546/92 (anche l'art. 10, in esame, parla di “rapporto controverso”), “è introdotto con ricorso” che deve indicare (a pena di inammissibilità) l’“**atto impugnato**” (art. 18, commi 1 e 2 lett. *d*, d. lgs 546/92). Conseguentemente, come recita l'art. 19 d. lgs 546/92, il ricorso può essere proposto da chi, a torto o a ragione⁶, sia destinatario di uno dei seguenti atti:

- a) avviso di accertamento del tributo;
- b) avviso di liquidazione del tributo;
- c) provvedimento di irrogazione di sanzioni;
- d) ruolo e cartella di pagamento;
- e) avviso di mora;
- f) atti relativi alle operazioni catastali concernenti “l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”⁷;
- g) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi e altri accessori non dovuti;
- h) diniego o revoca di agevolazioni e rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie⁸.

⁶ Sarà poi compito della commissione adita verificare, nel merito, la legittimità soggettiva ed oggettiva dell'atto impugnato.

⁷ L'art. 2, comma 2, del d.lgs. 546/92, che definisce l' *Oggetto della giurisdizione tributaria*, dispone che “Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse **dai singoli possessori** concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

⁸ In genere, le singole leggi tributarie attribuiscono al contribuente il potere di proporre ricorso “contro i provvedimenti di rettifica, di accertamento e di irrogazione di sanzioni secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario” (v. art. 61, comma 1, DPR 600/1973 e art. 59 DPR 633/1972). V. anche, per i **ricorsi contro il ruolo formato dai centri di servizio** ai sensi dell'art. 7 DPR 787/1980, l'art. 10 del medesimo DPR 787, sul quale si tornerà in se-

Di regola, dunque, il soggetto attivo del rapporto processuale (ricorrente) si identifica con il soggetto passivo del rapporto tributario (contribuente), in quanto destinatario di un atto (o di un “non atto”) di accertamento, di rettifica, di irrogazione di sanzione, di diniego di rimborsi o di agevolazioni, e di attribuzione e modifica di rendite catastali⁹. Mentre, come si vedrà, la parte resistente si identifica nell’ufficio o ente responsabile dell’atto impugnato.

Può accadere però che l’atto venga notificato, ad esempio, per errore nella identificazione della persona, ad un soggetto diverso da quello del suo destinatario effettivo (si pensi ai casi di omonimia), ovvero a chi non abbia più la rappresentanza di un ente. In casi del genere, il soggetto al quale l’atto è stato notificato è comunque legittimato a ricorrere in quanto destinatario formale dell’atto, per evitare che l’atto stesso diventi definitivo, seppure erroneamente, nei suoi confronti. Quindi, il destinatario dell’atto è legittimato in quanto tale, pur non essendo il soggetto nei confronti del quale può essere esercitata la pretesa fiscale sostanziale, ed è interessato ad agire, ai sensi dell’art. 100 c.p.c., per evitare che, pur non essendo obbligato sostanziale, lo diventi poi in forza del provvedimento non impugnato (così come avviene quando un terzo si accollì i debiti altrui, accettando la richiesta del creditore). Per evitare che il destinatario dell’atto, estraneo al rapporto tributario, possa erroneamente ritenere di potersene restare inerte dinanzi alla pretesa fiscale, l’art. 7, comma 2, lett. c), d.lgs. 546/92, prevede che gli atti dell’amministrazione finanziaria e quelli dei concessionari per la riscossione devono indicare *tassativamente* “le modalità, il termine, l’organo giurisdizionale o l’autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.

A prescindere, però, dai casi di errore, il nostro ordinamento, come è noto, conosce casi in cui alcuni obblighi tributari, sia di carattere sostanziale (si pensi agli obblighi di versamento dei sostituti di imposta e dei soggetti iva), sia anche di carattere meramente strumentale, sono posti a carico di soggetti diversi dal contribuente (inteso come soggetto inciso dal tributo)¹⁰. Infatti, a

guito; per i **ricorsi avverso gli atti di attribuzione o modificazione delle rendite catastali**, v. l’art. 74 della legge 342/2000, che in tema di ICI detta specifiche modalità e termini di impugnazione, in materia di **sanzioni**, v. art. 18 d.lgs. 472/1997, e così via.

⁹ “La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell’ufficio sia che agisca per il rimborso di somme versate senza che sia intervenuto un atto”(Circolare Ministero Finanze n. 98/E/II-3-1011, in data 23 aprile 1996).

¹⁰ “In taluni casi, peraltro, la veste di ricorrente è assunta da soggetti diversi dal contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall’obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d’imposta, che ha la *legitimità ad causam* per vicende inerenti al rapporto di sostituzione” (Circ. n 98/E-1996 cit.).

parte i casi di rappresentanza, di cui si parlerà in seguito¹¹, giova ricordare che con il diffondersi del fenomeno della ritenuta alla fonte, secca o d'acconto, gli obblighi tributari possono nascere anche a prescindere da un rapporto diretto tra contribuente ed ente impositore¹² (sostituto d'imposta)¹³. Inoltre, l'ordinamento tributario prevede casi in cui gli obblighi fiscali sono posti a carico di un soggetto diverso dal contribuente (responsabile d'imposta)¹⁴ e casi di responsabilità per il pagamento di sanzioni amministrative (art. 11 d.lgs.

¹¹ Giova qui ricordare che "Per le persone fisiche legalmente incapaci l'obbligo della dichiarazione spetta al rappresentante legale" (art. 1, ultimo comma, DPR 600/1973), il quale, quindi potrà essere destinatario di atti di accertamento e rettifica, e, quindi, legittimato ad impugnare gli atti stessi.

¹² V. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. III^a ed., Padova 1999, p. 292.

¹³ Come è noto, il sostituto d'imposta ha numerosi obblighi, la cui violazione può comportare la notifica di un atto di accertamento o di irrogazione di sanzioni (obbligo di dichiarazione, art. 4 DPR n. 322/1998; obbligo di effettuare le ritenute ed il versamento delle stesse; obbligo di rilasciare certificazioni sulle ritenute operate, art. 7 bis DPR 600/1972).

¹⁴ La dottrina distingue la *responsabilità solidale di imposta illimitata (paritaria o dipendente)*, dalla *responsabilità solidale limitata dipendente*. Nel primo caso il responsabile risponde della obbligazione con tutto il suo patrimonio, secondo gli ordinari criteri.

a) Ricorre il caso della *responsabilità paritaria* "allorquando il presupposto d'imposta si realizza parimenti nei confronti dei diversi obbligati, pur potendo variare il carico d'imposta che, in definitiva, per effetto delle azioni di regresso, farà capo a ciascuno di essi" (FALSITTA, *Manuale, cit.*, p. 299). Ne sono esempio il vincolo di solidarietà tra le parti contraenti e le parti in causa, ai fini del pagamento dell'imposta di **registro** (art. 57 T.U. 131/1986) e tra gli eredi per il pagamento dell'imposta di **successione** (art. 36 d.lgs. 346/1990).

b) Nella categoria della *solidarietà dipendente* si annoverano le ipotesi nelle quali "i vincoli facenti capo a ciascun singolo soggetto, pur essendo intrinsecamente uguali (cioè pur avendo identico contenuto) sono posti tra loro in rapporto di *dipendenza*". Nel senso che "l'obbligazione facente capo al coobbligato in via dipendente esiste solo in quanto esista l'obbligazione principale facente capo ad altro soggetto. L'obbligazione principale è elemento essenziale della fattispecie della obbligazione dipendente. La mancanza della prima fa venire meno la seconda" (*op.cit.*, p. 300). Come esempio viene ricordata l'ipotesi di cui all'art. 98, penultimo comma, (ora abrogato), che prevedeva l'obbligo del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a carico del rappresentante, in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente. Un'altra ipotesi di *solidarietà dipendente*, sempre in tema di sanzioni (ma inversa rispetto alla precedente), era prevista, a carico degli enti e dei preposti, per le soprattasse e le pene pecuniarie dovute per le infrazioni commesse dai dipendenti e dai rappresentanti (art. 12 legge n. 4/1929, ora abrogato). Attualmente l'art. 12, comma 1, d.lgs. 472/1997, ancora in tema di sanzioni, prevede una ipotesi di responsabilità solidale per fatto illecito a carico di soggetti che pur non avendo partecipato alla commissione dell'illecito stesso, ne abbiano tratto beneficio (v. BELLAGAMBA CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Milano 1998, p. 66). Alla categoria della *solidarietà dipendente* va riportata anche la figura del *responsabile d'imposta*, "obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi", secondo la definizione fornita dall'art. 64 DPR 600/73. L'obbligazione del responsabile d'imposta dipende dalla obbligazione facente capo all'obbligato principale, ma

472/1997). Ne consegue che anche i sostituti ed i responsabili sono legittimati ad impugnare gli atti a loro notificati nella qualità¹⁵. Come si vedrà, quando, invece, non siano direttamente destinatari di un atto, ma comunque siano “parti del rapporto tributario controverso”, possono intervenire o essere chiamati in causa, nei limiti previsti dall’art. 14 d.lgs. 546/92.

In definitiva, stando alla lettera della legge, l’oggetto delle giurisdizioni tributarie è costituito dalle **controversie concernenti i tributi**, ma l’accesso al processo tributario non può essere realizzato se non attraverso l’impugnazione di un atto positivo o di inerzia “qualificata”¹⁶. Vale a dire che l’og-

sorge in presenza di altri presupposti specifici, in quanto il *responsabile* stesso resta estraneo alla realizzazione del presupposto impositivo (v. FALSITTA, *op. cit.*, p. 300 e seg.). Un esempio, tratto dalla disciplina delle imposte sui redditi è quello di cui all’art. 32, DPR 602/1973 che prevede la responsabilità dei nuovi possessori di immobili, a titolo di proprietà o di altri diritti reali, in via solidale con i precedenti possessori, per il pagamento dell’ILOR e accessori iscritti o iscrivibili a ruolo a carico di questi, per il periodo di tempo successivo alla data del titolo occorrente per la voltura catastale. In materia di imposte sui trasferimenti, è responsabile di imposta (per la sola imposta principale) il pubblico ufficiale che redige, riceve o autentica un atto soggetto a registrazione (art. 57, comma 1, DPR 602/1973).

c) Il fenomeno che va sotto il nome di *coobbligazione dipendente limitata* ricorre quando “una bene individuata categoria di soggetti garantisce, con una parte del proprio patrimonio, l’adempimento di una obbligazione tributaria facente capo ad altri. Si tratta, tuttavia, non di solidarietà in senso proprio, sibbene di una soggezione alla procedura esecutiva riguardante *in primis* il soggetto principale, di talché il titolo esecutivo esplica la sua efficacia non solo nei riguardi di quest’ultimo, al quale risulta intestato, ma anche nei confronti del responsabile dipendente limitato con riferimento al bene o ai beni ai quali si estende il predetto vincolo di soggezione” (FALSITTA, *op. cit.*, p. 302 e seg.).

Altre ipotesi di responsabilità solidale sono previste dalla disciplina dell’imposta di **bollo** (art. 22 DPR n. 642/1972), della finanza locale (**TARSU**: art. 63 d.lgs. n. 597/1993; **imposta comunale sulla pubblicità**: art. 6 d.lgs. 507/1993; **INVIM**: art. 26 DPR 643/1972), dell’**IVA** (art. 17 DPR 633/1972), della **riscossione** (DPR 602/1973: art. 33, in tema di **ILOR**; art. 34 in tema di **IRPEF**; art. 35 in tema di **sostituto d’imposta**).

¹⁵ Come è noto, l’art. 64 del DPR 600/73, definisce le figure del sostituto e del responsabile d’imposta, ai quali riconosce il diritto di rivalsa per quanto abbiano pagato per conto del contribuente sostituito o garantito. Ciò vuol dire, evidentemente, che tali soggetti sono destinatari diretti degli obblighi di pagamento e che, quindi, possono essere destinatari di avvisi di accertamento e, conseguentemente, legittimati ad impugnare gli avvisi stessi.

“Art. 64. *Sostituto e responsabile d’imposta* – Chi in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso. Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell’imposta.

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell’imposta insieme con altri, per fatto situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa”.

¹⁶ “In tema di contenzioso tributario, qualora il giudice, nonostante l’eccezione di nullità dell’avviso di accertamento, sia passato all’esame del rapporto sostanziale, devesi ritenere, per

getto del (singolo) processo tributario è costituito dall'**atto impugnato**. Conseguentemente, la legittimazione ad agire, intesa come condizione dell'azione, presuppone che il ricorrente sia destinatario di uno degli atti elencati nel citato art. 19. Il destinatario non è necessariamente il contribuente, inteso come soggetto passivo del debito di imposta, ma qualunque altro soggetto gravato da obblighi tributari o sanzionatori: sostituto, responsabile, obbligato solidale, ecc., cui comunque, sia stato notificato uno degli atti. In linea di principio, dunque, la notifica di uno degli atti di cui all'art. 19 determina la legittimazione e l'interesse ad agire, salvo quanto si dirà, come già accennato, in relazione alle ipotesi di litisconsorzio ex art. 14¹⁷.

2.2. La parte resistente. – In forza degli artt. 10 e 18, lett. c), del d. lgs. 546/1992, dinanzi alle commissioni tributarie, parte resistente è l'**ufficio** (ufficio del ministero delle finanze) o l'**ente** (ente locale o concessionario del servizio di riscossione) responsabile dell'atto impugnato o dell'atto inutilmente richiesto, al quale compete la *legitimatio ad causam* passiva (in senso processuale)¹⁸, ossia il potere-dovere di resistere. Trattandosi di “parte pubblica” o che comunque esercita una funzione o svolge un servizio pubblico, la stessa (sia in fase preprocessuale ed in sede processuale) è tenuta ad operare secondo criteri di imparzialità e buon andamento degli uffici e degli enti pubblici

come è strutturato il giudizio di fronte alle Commissioni tributarie, che ha ritenuto tale eccezione implicitamente infondata, atteso che **il giudizio tributario, ancorché avente ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale, è formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, il quale costituisce il “veicolo di accesso” al giudizio di merito**, cui si perviene solo per il tramite di tale impugnazione, con la conseguenza che quando ricorrono vizi formali dell'atto, tali da condurre alla sua invalidazione, il giudice deve arrestarsi alla relativa pronuncia, rimanendo in tal guisa pienamente e correttamente esercitata la giurisdizione attribuitagli” (Cass. Civ. Sez. I, 20 marzo 1998, n. 2943).

¹⁷ La circolare 98/E – 1996, già citata, avverte che “La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto. In taluni casi, peraltro, la veste di ricorrente è assunta da soggetti diversi dal contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha *legitimatio ad causam* per vicende inerenti al rapporto di sostituzione”. La stessa circolare ha cura di avvertire anche che “Il difetto di legittimazione è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio (cosiddetta *legitimatio ad causam*)”. In tal senso la giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione secondo la quale “Il difetto di *legitimatio ad causam* può essere rilevato anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, salva la preclusione eventualmente formatasi, quando la questione sia stata sollevata e discussa nelle precedenti fasi processuali e la relativa statuizione non abbia formato oggetto di censura in sede di impugnazione” (Cass. Civ., sez. I, 4 settembre 1998, n. 8775).

¹⁸ E' noto, invece, che dal punto di vista sostanziale è l'ente impositore che ha l'onere di provare la legittimità della pretesa fiscale contenuta nell'atto impugnato.

(artt. 97, comma 1, Cost., e 1 dello *statuto del contribuente*, legge n. 212/2000)¹⁹. Quindi, ogni sua decisione o strategia processuale, oltre a tenere conto dei criteri ordinari di responsabilità processuale per le spese (artt. 91 e segg. c.p.c.) e del dovere di lealtà e probità che incombe su tutte le parti in giudizio (art. 88 c.p.c.), deve essere ispirata al principio secondo cui “I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede” (art. 10, legge 212/2000).

2.2.1. Gli uffici del Ministero delle finanze e i centri di servizio - In particolare, l’art. 10, più volte citato, riconosce la legittimazione ad agire, innanzitutto, all’**ufficio del Ministero delle finanze** che ha emanato l’atto impugnato o che non ha emanato l’atto richiesto, fatta eccezione per i **centri di servizio**.

Se l’atto impugnato è stato emanato da un **centro di servizio**, deve essere chiamato in causa “l’ufficio delle **entrate** del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso”. Ne consegue che se, erroneamente, il ricorrente dovesse chiamare in causa il centro di servizio e non l’ufficio delle entrate competente per il “rapporto controverso”, il ricorso stesso dovrebbe essere dichiarato inammissibile in forza dell’art. 18, commi 2, *lett. c*), e 4, d.lgs. 546/92²⁰, secondo il quale il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta la indicazione del soggetto nei cui confronti il ricorso è proposto (ufficio, ente, concessionario).

Ma non è questa l’unica particolarità che riguarda il **ricorso contro il ruolo formato dai centri di servizio** ai sensi dell’art. 7 del DPR 28 novem-

¹⁹ L’Ufficio o l’ente impositore, se ritiene che l’atto impugnato sia illegittimo o che, comunque, il ricorso introduttivo sia fondato, può e deve provvedere all’annullamento dell’atto (o del “non atto”) impugnato in “autotutela”. Tale principio deve valere anche per il **concessionario della riscossione**, il quale è tenuto al rispetto delle regole contenute nello *statuto del contribuente* (in particolare quella secondo la quale l’amministrazione deve operare in base al citato canone costituzionale e al principio di buona fede), in forza dell’art.17 dello stesso: “Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell’amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l’attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura”.

²⁰ Con Circolare n. 291/E-II-3-5011, in data 18 dicembre 1996, il Ministero delle finanze ha raccomandato agli uffici di porre la massima attenzione sul controllo della sussistenza degli elementi di ammissibilità del ricorso proposto dal contribuente, con particolare riguardo a quello contenuto nell’art. 18, comma 2, lettera *c*), del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, concernente l’ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti il ricorso è proposto. Infatti, qualora il ricorso menzioni quale ufficio destinatario il centro di servizio anziché l’ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente, potrà essere sollevata eccezione di inammissibilità del ricorso stesso a norma del comma 4 dell’art. 18”. Anche in appello la indicazione della parte contro la quale viene proposta la impugnazione è prevista a pena di inammissibilità (art. 53, comma 1, d.lgs. 546/92).

bre 1980, n. 787. Infatti, l'art. 20, d.lgs. 546/92, nel disciplinare la procedura di proposizione del ricorso, ha previsto (comma 3) che resta fermo quanto disposto dall'art. 10 del citato DPR 787/80. Vale a dire, il ricorso contro il ruolo formato dal centro di servizi, **pur dovendo essere proposto contro l'ufficio delle entrate competente, deve essere presentato allo centro di servizio che ha formato il ruolo oggetto della impugnativa**, in maniera da consentire allo stesso, se del caso, di svolgere l'**attività istruttoria in base alla quale l'ufficio possa agire in giudizio**. Infatti, a seguito del ricorso,

- a) qualora il centro di servizio “ritenga il ricorso ammissibile ed in tutto o in parte fondato, dispone il rimborso totale o parziale”,
- b) altrimenti deve trasmettere al “competente ufficio delle imposte il fascicolo per la ulteriore attività dinanzi alle commissioni tributarie e per i provvedimenti conseguenti alle loro pronunzie” (art. 10 del citato DPR 787/80, commi 2 e 3)²¹.

I problemi di **coordinamento** (in particolare per tempi e modi della costituzione del rapporto processuale) sorti a seguito della sopravvivenza della specifica procedura prevista dal citato art. 10, DPR 787/80, nel contesto della nuova disciplina del contenzioso tributaria, sono stati affrontati dal Ministero delle finanze con Circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996. Per quanto qui interessa, giova segnalare come anche il Ministero, in tale circolare, abbia colto, ed esaltato, il **ruolo residuale di supporto “istruttorio” dei centri di servizi**, divenuti una sorta di “**liticonsorti occulti o extraprocessuali**”, accanto alla “parte” ufficiale. Infatti, i centri, sono stati invitati, “al fine di assicurare alla parte resistente un congruo lasso di tempo per effettuare la costituzione in giudizio, a **provvedere tempestivamente all'invio del fascicolo d'ufficio al competente ufficio** distrettuale delle imposte dirette affinché quest'ultimo possa compiutamente approntare le difese dell'Amministrazione”. Avendo cura “di **predispore e includere nel fascicolo uno schema di elementi proposti quale ipotesi di controdeduzioni all'ufficio delle imposte dirette e l'eventuale richiesta di trattazione in pubblica udienza, ove ritenuta necessaria**”. Cosicché, possa realizzarsi una economia di tempo e l'ufficio legittimato a costituirsi in giudizio, “qualora dall'esame degli atti ricevuti ritenga di poter aderire alla proposta di deduzioni avanzata dal centro di servizio”, possa farla propria e costituirsi tempestivamente a norma dell'art. 23 d.lgs. 546/92²².

²¹ Il comma 4 del medesimo art. 20 attribuisce al centro di servizio il potere di disporre la sospensione della riscossione su domanda del contribuente.

²² Circolare 291/E – 1996, citata.

Quando, invece il ricorso investe un atto o comportamento che provenga da un qualsiasi altro **ufficio del Ministero delle finanze**, la legittimazione ad agire compete all'ufficio stesso "che ha emanato l'atto impugnato o che non ha emanato l'atto richiesto"²³. Lo stesso Ministero delle finanze ha precisato che si tratta innanzitutto degli **uffici "competenti all'amministrazione del tributo di cui si controverte"** (l'ufficio delle entrate per tutti i tributi statali, eccetto quelli doganali; l'ufficio del territorio per le operazioni catastali e in parte per l'imposta ipotecaria)". Ha ricordato, però, che, "**fino all'istituzione degli uffici unici delle entrate, la veste di parte deve essere assunta dagli uffici distrettuali delle imposte dirette o dagli uffici provinciali Iva o dagli uffici del registro a seconda delle rispettive competenze**"²⁴. Come è noto, prima della ulteriore riforma, di cui si dirà nel successivo paragrafo 2.2.2., l'Amministrazione finanziaria (in forza della legge 29 ottobre 1991, n. 358, del DPR 27 marzo 1992, n. 287 e del D.M. 23 dicembre 1992) era così articolata:

a) Dipartimento delle entrate, competente per la gestione, la riscossione ed il contenzioso dei tributi statali e delle altre entrate, anche locali, non attribuite espressamente ad organi diversi;

b) Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette, competente per la gestione, la riscossione ed il contenzioso per i dazi doganali e per gli altri tributi indiretti connessi agli scambi internazionali;

c) Dipartimento del territorio, competente per i servizi del catasto e tecnico-erariali di valutazione e stima e per la gestione degli immobili dello Stato e delle Conservatorie.

I Dipartimenti delle entrate e del territorio si ripartivano poi in Direzioni centrali a livello nazionale ed in Direzioni regionali ed in uffici periferici, i quali ultimi erano soggetti legittimati a stare in giudizio davanti alle Commissioni tributarie, confluendo rispettivamente: nell'ufficio delle entrate gli uffici delle imposte dirette, del registro e dell'IVA; nell'ufficio del territorio gli uffici del catasto e dell'Ufficio Tecnico Erariale.²⁵

L'ufficio finanziario è parte anche in relazione agli atti di accertamento e

²³ Come si vedrà, l'art. 11, comma 2, d.lgs. 546/1992, prevede che l'ufficio del Ministero nei cui confronti è stato proposto il ricorso possa stare in giudizio "direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata". La disposizione disciplina soltanto la capacità di stare in giudizio (*legitimatio ad processum*) e non incide sulla legittimazione passiva che resta attribuita all'ufficio "responsabile" dell'atto (o non atto) impugnato.

²⁴ Circ. n. 98/E - 1996, *cit.*

²⁵ B. FLESSATI, *Le parti del processo tributario*, Torino 2001, p. 43.

riscossione della **c.d. tassa sulla salute**. Infatti, “Nell’ambito delle controversie relative alle imposte sui redditi sono da ricomprendere quelle concernenti il contributo al Servizio sanitario nazionale (cosiddetta tassa sulla salute), di cui all’art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41; ciò in quanto il menzionato contributo, essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalità previste per i ... tributi diretti (cfr. art. 14, comma 2 della L. 30 dicembre 1991, n. 413) non può essere sottratto alla giurisdizione dell’organo preposto all’esame delle liti relative ai tributi medesimi”²⁶

2.2.2. La riforma del Ministero delle finanze e la istituzione delle agenzie fiscali - Come è noto, l’art. 57, comma 1, del d.lgs 30 luglio 1999, n. 300, ha disposto che “Per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del Ministero sono istituite l’agenzia delle entrate, l’agenzia delle dogane, l’agenzia del territorio e l’agenzia del demanio”²⁷. La stessa disposizione ha previsto che “Alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell’organizzazione interna di ciascuna agenzia”. Per quanto qui interessa, giova ricordare che

– “Le agenzie fiscali hanno **personalità giuridica di diritto pubblico**” e devono operare “in base ai principi di **legalità, imparzialità e trasparenza**, con criteri di **efficienza, economicità ed efficacia** nel perseguimento delle relative missioni” (art. 61, commi 1 e 3, d.lgs. 300/99);

– “All’agenzia delle entrate sono **attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non siano assegnate alle competenze di altre agenzie, enti od organi**. ... è competente in particolare a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al **contenzioso dei tributi diretti e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del dipartimento delle entrate del ministero delle finanze o affidati alla sua gestione**” (art. 62, commi 1 e 2, d.lgs. 300/99);

– La **rappresentanza organica dell’agenzia è attribuita al direttore**

²⁶ Circolare del Ministero delle finanze, n. 291/E-II-3-5011, in data 18 dicembre 1996

²⁷ “Le agenzie sono strutture che, secondo le previsioni del presente decreto legislativo, svolgono attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in atto esercitate da ministeri ed enti pubblici. Esse operano al servizio delle amministrazioni pubbliche, comprese anche quelle regionali e locali” (art. 8, comma 1, d.lgs. 300/1999), hanno piena autonomia e sono sottoposte al controllo della Corte dei conti (art. 8, citato, comma 2). Si noti, inoltre, che “Le regioni e gli enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e degli obblighi che ne conseguono”(art. 57, comma 2, d.lgs. 300/1999).

(art. 68, comma 1, d.lgs. 300/99), mentre, per la *rappresentanza processuale*, l'art. 72 del ripetuto d.lgs. 300/99, dispone che "Le agenzie fiscali possono avvalersi del **patrocinio dell'Avvocatura dello Stato**, ai sensi dell'articolo 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni".

Con D.M. del 28 dicembre 2000 (*Disposizioni recanti le modalità di avvio delle agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'amministrazione finanziaria a norma degli articoli 73 e 74 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300*)²⁸, il Ministero delle finanze ha disposto che a partire dal **1° gennaio 2001 "le agenzie fiscali esercitano tutte le attività e le funzioni previste dalle norme e dagli statuti"**, subentrando **nella titolarità dei rapporti giuridici e delle obbligazioni inerenti alle funzioni trasferite dai dipartimenti alle agenzie (art. 3)**. In particolare, "Al'agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 300/1999, sono trasferite le funzioni concernenti le **entrate tributarie erariali non assegnate specificamente ad altre agenzie**, con la conseguente titolarità sia delle funzioni pubbliche relative, che dei rapporti giuridici e delle obbligazioni già di pertinenza del Dipartimento delle Entrate. In particolare l'Agenzia delle Entrate è competente a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, all'accertamento, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze"²⁹. Conseguentemente, lo stesso Ministero conclude: "Per quanto riguarda le **controversie tributarie**, preso atto del trasferimento all'Agenzia delle Entrate delle funzioni pubbliche già di competenza del Dipartimento delle Entrate e tenuto conto del disposto dell'art. 7, comma 3, del Regolamento di amministrazione, in base al quale gli Uffici locali dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle entrate, **si ritiene che mantengano piena vigenza gli artt. 10 e 11 del d.lgs. n. 546/1992 e 17 del DPR n. 636/1972, che riconoscono ai medesimi uffici la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali, Regionali e Centrale**"³⁰.

²⁸ In G.U. 12 gennaio 2001, n. 9.

²⁹ Circolare n. 71/E, della Agenzia delle Entrate. Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. Ufficio Contenzioso Tributario, prot. 2001/135070, in data 30 luglio 2001.

³⁰ Circolare n. 71/E – 2001, citata. In dottrina, v. MULEO S., *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. Trib.* 2001, p. 377 e segg., secondo il quale, a regime, "non v'è dubbio che alle agenzie vada riconosciuta in ambito processuale, per via dell'anzidetta titolarità di diritti sostanziali, la *legitimatio ad causam*. Va difatti subito scartata la possibilità che gli uffici del ministero svolgano la funzione di

La riforma, però ha posto anche altri problemi, alcuni relativi alla rappresentanza processuale, sui quali si tornerà, ed altri relativi agli effetti della **successione processuale** e alla **individuazione degli uffici locali** competenti a stare in giudizio.

A) Il problema della successione degli uffici - Il primo problema, “di diritto intertemporale consiste nell’identificare **quale sia il soggetto legittimato a stare in giudizio a far data dal 1° gennaio 2001**: vale a dire, se il nuovo soggetto (l’agenzia fiscale, ed in specie l’Agenzia delle entrate per i tributi diretti, l’Iva, eccetera) ovvero il vecchio soggetto (Ministero delle finanze) relativamente agli atti da esso emessi. Inoltre, qualora si concluda nel primo senso, occorrerà stabilire se, per i giudizi già incardinati alla data del 1° gennaio 2001, sia necessario per il giudice tributario disporre l’integrazione del contraddittorio nei confronti del nuovo ente”³¹ e, infine, se la perdita della legittimazione processuale dei “vecchi” uffici comporti la interruzione del processo, ai sensi degli artt. 299 e segg. c.p.c.

In relazione agli eventuali **effetti interruttivi** del trasferimento delle competenze, l’art. 40, comma 1, lett. a), d. lgs. 546, **ha sancito la irrilevanza degli eventi relativi agli uffici**. Infatti, l’interruzione del processo tributario è prevista nel caso in cui, dopo la proposizione del ricorso, venga meno (per morte o altra causa) o si verifichi la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti **“diversa dall’ufficio tributario”**.

Quanto, poi, alla possibilità che i nuovi uffici **possano continuare il contenzioso iniziato** nei confronti degli uffici ai quali sono subentrati, la stessa legge di riforma, come già è stato evidenziato, ha previsto il *trasferimento dei rapporti giuridici* (evidentemente, compresi quelli di tipo processuale) e di tutti i poteri e le competenze connesse alle agenzie (art. 57, comma 1, d.lgs. 300/99), a decorrere dalla data stabilita dal ministro delle finanze (art. 73, comma 4, d.lgs. 300/99), fissata poi al 1° gennaio 2001 (artt. 1 e 3, lett. c), D.M. 28 dicembre 2000). Contemporaneamente, la stessa disposizione di legge ha stabilito anche che dalla data in cui le funzioni vengono attribuite alle agenzie, **le funzioni stesse “cessano di essere esercitate dal dipartimento del ministero”** (art. 73, comma 4, cit.). E’ stato osservato che “la frapposizione – nella struttura ministero-ufficio periferico – dell’ente agenzia fiscale, dotato di personalità di diritto pubblico, ha comportato, invero, che gli stessi uffici periferici che in precedenza hanno emesso atti di imposizioni sono ora

sostituti processuali delle agenzie”. Sia perché le ipotesi di sostituzioni devono essere espressamente previste dalla legge (art. 81 c.p.c.), sia perché la facoltà di far valere in giudizio in nome proprio un diritto altrui è “subordinata all’esistenza di un rapporto di diritto sostanziale tra il soggetto titolare della pretesa ed il soggetto legittimato a stare in giudizio” (ivi, p. 379).

³¹ MULEO, *Op. cit.*, p. 383

rientrati, sempre come uffici periferici, nell'ambito dei nuovi soggetti. Di converso, il Ministero delle finanze risulta di fatto [ma anche di diritto, in forza del ricordato art. 73, comma 4] svuotato, oltre che di attribuzioni, anche di strutture, essendo gli uffici residui deputati a svolgere le differenti funzioni – prettamente politiche – cui il ministero è ora destinato”³². Peraltro, proprio perché “la **cellula di base dell'amministrazione è rimasta sostanzialmente inalterata**”³³, le esigenze del contraddittorio **non richiedono alcuna integrazione dello stesso**. In ogni caso, i nuovi uffici, per evitare di dovere sostenere le spese di un contenzioso che non dovessero condividere, potranno sempre utilizzare l'istituto dell'autotutela (v. art. 46 d.lgs. 546/92).

B) Il problema della individuazione dei nuovi uffici legittimati a stare in giudizio - Infine, resta da esaminare il problema della identificazione in concreto dei nuovi uffici legittimati a stare in giudizio, a seguito della riforma. E' noto che

a) “l' Agenzia si articola in uffici centrali e regionali, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, ed in uffici locali, con funzioni operative”³⁴;

b) “Le funzioni operative dell' Agenzia sono svolte da uffici locali di livello dirigenziale. Essi curano, in particolare, la gestione dei tributi, l' accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso”³⁵.

Quindi, la legittimatio ad causam, in relazione agli atti di accertamento e riscossione, compete agli uffici locali in quanto titolari dei relativi poteri. Tuttavia, in concreto possono sorgere problemi di identificazione dell'ufficio che deve essere chiamato in causa, tenuto conto delle competenze interne degli stessi, differenziate per materia e per territorio³⁶. Tale difficoltà è stata avvertita dalla Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia³⁷, la quale oltre a farsi carico di fornire una serie di criteri per la soluzione dei casi più controversi e ricorrenti³⁸, ha stabilito che, “se c'è ancora tempo, l'uffi-

³² *Ivi*, p. 385.

³³ *Ivi*, p. 386.

³⁴ Art. 1-bis, comma 2, *Deliberazione dell' Agenzia delle entrate - Comitato direttivo (DLI) n. 4 del 30 novembre 2000: Regolamento di amministrazione*, in G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001.

³⁵ Art. 4, comma 1, del citato Regolamento di amministrazione (deliberazione n. 4).

³⁶ V. art. 4, commi 2 e 3, del citato Regolamento (del. N.4).

³⁷ Circolare 25 luglio 2001, prot. 75261/2001.

³⁸ Sembra utile riportare la sintesi dei casi affrontati dalla Dre Lombardia, con l'indicazione dell'ufficio nei cui confronti, secondo tale direzione, dovrebbero essere proposti i ricorsi (pubblicata su *Il Sole 24 ore* del 2 agosto 2001, p. 17, FOSSATI, *Fisco, una bussola per i ricorsi dopo l'avvio degli uffici locali*):

cio che sia stato chiamato in causa erroneamente debba subito avvisare il contribuente in modo che possa correggere l'errore nei termini. In caso contrario, "in applicazione dei principi di correttezza e buona fede", fino al 31 dicembre 2001 gli uffici non solleveranno eccezioni processuali legate alla legittimazione passiva"³⁹. In realtà **il contribuente può trovarsi a dovere scegliere tra l'ufficio attualmente competente per territorio e quello, eventualmente differente, che è succeduto al "vecchio" ufficio. Ciò si verifica quando le nuove competenze territoriali non siano perfettamente sovrapponibili a quelle vecchie.** In tal caso, il contribuente si trova ad avere, come possibile controparte, due diversi uffici:

a) accertamenti e rettifiche, atti di liquidazione o ruoli conseguenti gli accertamenti di ufficio o in rettifica, emessi dai soppressi uffici II. DD. E 1° ufficio IVA: i ricorsi vanno proposti nei confronti dell'ufficio locale competente per territorio;

b) ricorsi contro i ruoli emessi dal Centro di servizio o contro il mancato riconoscimento del rimborso: vanno indirizzati al Centro stesso, ma la controparte è l'ufficio territorialmente competente;

c) ricorsi contro il diniego del rimborso: vanno proposti all'ufficio territorialmente competente alla data della presentazione dell'istanza di rimborso;

d) ricorsi contro ruoli o mancati rimborsi derivanti da liquidazione delle dichiarazioni iva presentate fino al 1996: vanno proposti all'ufficio territorialmente competente alla data della presentazione della dichiarazione stessa;

e) ricorsi contro accertamenti e rettifiche relativi ad atti pubblici e scritture private registrate fino al 30 settembre 1999 e relativi atti di liquidazione e riscossione: vanno proposti contro l'ufficio di Milano 2;

f) accertamenti e rettifiche relativi ad atti pubblici e scritture private registrate dal 1° ottobre 1999 e relativi atti di liquidazione e riscossione,

– se emessi fino al 31.12.1999, i ricorsi vanno presentati all'ufficio di Milano 6;

– se emessi dal 1° gennaio al 30 aprile 2000, i ricorsi vanno presentati all'ufficio di Milano 5;

– se emessi dal 1° maggio al 31 agosto 2000, i ricorsi vanno notificati all'ufficio di Milano 4;

– se emessi dal 1° settembre al 31 dicembre 2000, i ricorsi vanno notificati all'ufficio di Milano 3;

– se emessi dal 1° gennaio al 31 marzo 2001, i ricorsi vanno notificati all'ufficio di Milano 1;

– se emessi dal 1° aprile al 22 giugno 2001, i ricorsi vanno notificati all'ufficio di Milano 2;

g) ricorsi contro accertamenti e rettifiche relativi ad atti giudiziari: vanno notificati all'ufficio di Milano 1;

h) ricorsi contro accertamenti e rettifiche relativi a dichiarazioni di successione

– presentate fino al 31. 12. 1994, vanno notificati all'ufficio di Milano 4;

– presentate successivamente, vanno notificati all'ufficio territorialmente competente in base alla residenza del *de cuius* alla data di apertura della successione;

i) ricorsi contro accertamenti e rettifiche relativi alle dichiarazioni Invim decennali o periodiche, vanno notificati all'ufficio di Milano 2.

³⁹ V. *Il sole 24 ore*, loc. cit.

a) l'ufficio A, che è subentrato al vecchio ufficio che ha emesso l'atto da impugnare, ma che non ha mantenuto la competenza per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente destinatario dell'atto;

b) l'ufficio B, che è competente per territorio ma non è subentrato all'ufficio che ha emesso l'atto che si intende impugnare.

Anche le indicazioni fornite dalle prime circolari non sembrano ispirate ad un criteri univoci. In materia di impugnazione di **atti di accertamento**, ad esempio, la Dre Lombardia, indica come ufficio legittimato a resistere, **quello che sarebbe attualmente competente ad emettere l'atto**. In materia di **diniego di rimborsi**, invece, la stessa Dre, ritiene che debba essere **chiamato in causa l'ufficio al quale è stata presentata l'istanza di rimborso a suo tempo**⁴⁰.

A ben vedere, però, il problema non dovrebbe presentarsi in concreto. Infatti **l'art. 7, comma 2, della legge 212/2000**, dispone che “Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: ... c) le **modalità**, il termine, l'organo, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”⁴¹. Quindi, gli uffici, dovendo specificare le modalità per impugnare gli atti, **devono farsi carico di indicare anche l'ufficio che deve essere chiamato in causa**. Se ciò non avviene, o per negligenza dell'ufficio, o perché il ricorso abbia ad oggetto un rifiuto tacito di una richiesta di rimborso, è sempre possibile **richiedere chiarimenti alla stessa amministrazione finanziaria** (v. art. 7, comma 2, lett. a).

In linea di principio, poi, in presenza di una **trasformazione degli uffici di così vasta portata**, deve trovare applicazione anche **l'art. 5 della legge 212/2000, che sancisce il diritto alla informazione del contribuente**. Come è noto, tale disposizione impone alla amministrazione finanziaria di “assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e **agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative vigenti** in materia tributaria” (comma 1). Più specificamente, l'amministrazione finanziaria “deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché **ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti**” (comma 2).

Tenendo conto di tali precise disposizioni, alle quali deve essere riconosciuto il rango di “principi generali dell'ordinamento tributario” (art. 1, com-

⁴⁰ V. Circ. 75261/20001, *cit.*

⁴¹ Anche il comma 2 dell'art. 19 d.lgs. 546/92, prevede che gli atti impugnabili devono contenere l'indicazione delle forme con le quali il ricorso stesso deve essere proposto, ma l'obbligo è limitato soltanto alle modalità di notifica di cui al successivo art 20.

ma 1, legge 212/2000), si deve ritenere che gli **effetti preclusivi di eventuali erronee chiamate in giudizio di uffici finanziari che legittimamente potrebbero assumere il ruolo di parte nel processo tributario, non possano ricadere sic et simpliciter sul contribuente che si sia comportato diligentemente**⁴². Pertanto, bene ha fatto la Dre ad invitare gli uffici a collaborare con i ricorrenti ai fini della corretta individuazione della controparte. Ma, prima ancora che invocare il **principio di collaborazione e buona fede (art. 10 dello statuto del contribuente)**, per porre riparo agli errori già commessi e per prevenire gli errori stessi, occorre che gli uffici operativi provvedano al puntuale rispetto dei doveri di informazione, specificamente sanciti dall'art. 7 della citata legge 212/2000, mentre gli uffici centrali (DD.RR.EE.) devono provvedere a fornire *tempestivamente*, con mezzi *idonei*, ed in maniera *completa ed agevole*, tutte le informazioni di carattere generale sulle competenze di ciascun ufficio⁴³.

A proposito della tutela dell'affidamento e della buona fede, sancita dall'art. 10 della legge 212/2000, giova prospettare **due ipotesi che possono verificarsi in concreto**:

a) il ricorrente notifica il ricorso ad un ufficio "incompetente" sulla base di una errata indicazione fornita dall'amministrazione finanziaria;

b) il ricorrente notifica il ricorso ad un ufficio "incompetente", senza avere ricevuto alcuna informazione dall'amministrazione finanziaria, pur avendone fatto richiesta⁴⁴.

E' stato già ricordato che l'erronea indicazione dell'ufficio nei cui confronti il ricorso venga proposto comporta la inammissibilità dello stesso, rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del procedimento. Quindi, **il ricorrente è esposto alla dichiarazione di inammissibilità (per non aver fornito le informazioni dovute o per averle fornite in maniera errata) "per colpa" dell'ufficio anche se l'ufficio stesso non eccipisca poi il difetto di legittimatio ad causam**.

La soluzione appare certamente iniqua, sempre che (nell'ipotesi sub *a*) le indicazioni fornite dall'ufficio non siano palesemente errate (e, magari, per il futuro, in contrasto con indirizzi giurisprudenziali consolidati) e (nell'ipotesi sub *b*) a monte della scelta fatta vi fosse una obiettiva condizione di incertezza. La iniquità potrebbe essere eliminata valorizzando i precetti contenuti nei

⁴² Ricercando, cioè, ogni possibile informazione per evitare errori.

⁴³ Così come ha fatto la Dre della Lombardia che ha pubblicato su *Internet* (al sito <http://webdre.finanze.it/uffici.milano/Index.htm>) l'elenco delle competenze territoriali, dei nuovi uffici (v. *Il sole 24 ore*, 2 agosto 2001, *cit.*).

⁴⁴ E' evidente che il problema si pone fino a quando non si sia formata una giurisprudenza consolidata.

commi 2 e 3 dell'art. 10 della legge 212/2000, il cui carattere di principi generali potrebbe consentirne una interpretazione estensiva.

Il comma 2 dell'art. 10, citato, prevede che il contribuente non debba subire effetti sanzionatori, come conseguenza di comportamenti posti in essere in conformità di indicazioni errate fornite dall'amministrazione finanziaria.

Il comma 3, del medesimo articolo, prevede, parimenti, che il contribuente non debba subire conseguenze sanzionatorie per violazioni dovute a obiettive condizioni di incertezza o che, comunque, abbiano carattere meramente formale.

Nella loro formulazione letterale, le disposizioni fanno riferimento alle violazioni di norme sostanziali, ma è poi così ardito proporre una interpretazione estensiva che consenta di disapplicare la sanzione processuale della inammissibilità del ricorso (tanto più che una norma omologa è contenuta anche nell'art. 8 del d.lgs. 546/1992)? E' questo un tema che affido alla riflessione dei convenuti.

Come è noto, la sanzione radicale della inammissibilità dell'azione proposta contro chi sia carente di legittimazione passiva trova fondamento nella violazione del principio del contraddittorio, oramai di rango costituzionale (dopo la riforma dell'art. 111 Cost.), in quanto il soggetto chiamato in giudizio non essendo titolare del rapporto sostanziale controverso non ha le cognizioni occorrenti per contrastare la pretesa dell'attore. Nella specie, però, il rischio della violazione del principio del contraddittorio (*in senso formale*), sotto il profilo della carenza della titolarità del rapporto controverso del soggetto chiamato in causa, è soltanto apparente. Infatti, titolari delle funzioni attribuite dalla legge sono le agenzie nel loro complesso, e non i singoli uffici; soltanto alle agenzie è attribuita personalità giuridica di diritto pubblico (art. 61 d.lgs. 300/1999). Quanto al rischio di "impreparazione" *sostanziale* dell'ufficio chiamato in causa, il rischio stesso sussiste soltanto nel caso inverso, in cui il ricorrente notificò il ricorso ad un ufficio diverso da quello indicato (erroneamente) dall'amministrazione, al quale, evidentemente, la "pratica" sarà stata assegnata (proprio perché ritenuto competente). Tanto più che le linee di tendenza della legislazione, nei rapporti tra amministrazione e contribuente, sembrano orientate verso un superamento delle rigide competenze interne. Si pensi all'art. 6, comma 4, della legge 212/2000, in forza del quale "Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre pubbliche amministrazioni"⁴⁵.

⁴⁵ Un primo segnale di questa inversione di tendenza si è avuto allorché è stato stabilito che non si dovessero considerare omesse, ai fini penali, le dichiarazioni presentate ad un ufficio incompetente (v. art. 1, comma 1, seconda parte, d.l. n. 429/1982, ora abrogato).

In conclusione, “la qualità di parte nel giudizio in materia tributaria compete all’Ufficio locale dell’Agenzia, con titolarità a ricevere le notifiche di ogni atto processuale e, in particolare, delle sentenze (delle Commissioni tributarie Regionali e della Centrale) e dei ricorsi avanti alla Corte di Cassazione, tranne i casi in cui sia già intervenuta, l’assunzione della difesa da parte dell’ufficio del contenzioso della Direzione regionale o dell’Avvocatura dello Stato, ai sensi e con le modalità di cui agli artt. 23, 53 e 54 del d.lgs. 546/1992”⁴⁶. Infatti, non sembra “più applicabile l’art. 11 del R.D. n. 1611/1933 né, di conseguenza l’art. 21, comma 1, della legge n. 133/1999 – sia per quanto riguarda la procedura di notifica degli atti di controparte dell’Avvocatura dello Stato, sia per quel che concerne, relativamente ai giudizi incardinati prima e dopo il 1° gennaio 2001, l’individuazione del *Ministero delle Finanze* come parte nel giudizio di legittimità, precedentemente affermata dalla giurisprudenza (Cass. Nn. 2807 del 25.3.1999; 12315 del 5.11.1999)”⁴⁷

Tuttavia, la Direzione Centrale dell’Agenzia delle Entrate, ha invitato gli uffici a non sollevare questioni se le notifiche siano state fatte nel rispetto anche della normativa previgente. “In attesa di un chiarimento normativo, saranno considerate valide le notifiche degli atti di controparte effettuate in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico nonché quelle corrispondenti alle ipotesi interpretative prospettate in questa sede. In particolare ... **saranno considerate valide le notifiche delle sentenze di secondo grado e dei ricorsi per Cassazione eseguite sia agli Uffici locali, in persona del Direttore *pro tempore*, sia presso l’Avvocatura dello Stato**”⁴⁸.

2.2.3. L’ente locale impositore – E’ parte nel processo tributario, come espressamente prevede l’art. 10 del d.lgs. n. 546/1992, “l’ente locale ... che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto”. Infatti, la giurisdizione delle commissioni tributarie è stata estesa alle controversie concernenti “i tributi comunali e locali” (art. 2, comma 1, lett. *h* del d.lgs n. 546 citato), e, comunque, ad “ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie” stesse (art. 2, comma 1, lett. *i*, citato). Conseguentemente, per i tributi di rispettiva competenza devo-

⁴⁶ Circolare n. 71/E – 2001, della *Agenzia delle Entrate*, *cit.* La stessa circolare annota che, di regola, non sarà opportuno valorizzare eventuali questioni attinenti alla sola notifica degli atti se effettuata direttamente presso l’Avvocatura dello Stato”.

⁴⁷ Circ. 71/E – 2001, *cit.*

⁴⁸ Circ. 71/E – 2001, *cit.* La circolare, però, non tiene conto del fatto che il difetto di legittimazione passiva comporta la inammissibilità del ricorso, rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

no essere chiamati in giudizio i Comuni e gli altri enti locali, sempre che abbiano emanato (o non) l'atto impugnato. Infatti, possono verificarsi tre diverse ipotesi:

a) che l'**accertamento e riscossione del tributo avvenga ad opera dello stesso ente** locale, che dovrà quindi essere chiamato in causa direttamente;

b) che la stessa legge preveda che **all'accertamento e riscossione provveda un ufficio**, cui compete direttamente la *legitimatō ad causam* (in simmetria con quanto accade per i tributi statali);

c) che il servizio di **accertamento e riscossione sia affidato in gestione ad un concessionario**; nel qual caso (fermo restando il disposto dell'art. 10 in esame, secondo il quale il soggetto passivo del rapporto processuale deve essere identificato nel responsabile dell'atto, o *non atto*, impugnato) occorre fare riferimento alla legge in base alla quale è stata affidata la gestione dei servizi di accertamento e riscossione, per verificare quale sia lo *status legitimationis* del concessionario.

A proposito della possibilità di affidare in concessione la gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, giova ricordare che l'art. **57, comma 2, del d.lgs. n. 300/1999**, prevede in linea di principio che **“Le regioni e gli enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e degli obblighi che ne conseguono”**⁴⁹.

Giova ricordare, inoltre, che sia gli enti locali (art. 1, comma 4, legge 212/2000)⁵⁰ che “i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquida-

⁴⁹ V. anche l'art. 78 (*attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali*) del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*), in forza del quale “1. Allo scopo di assicurare la regolare gestione delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei propri tributi, i comuni e le provincie possono stipulare con il dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze apposite convenzioni che prevedano l'attività di consulenza e revisione delle procedure adottate./ 2. Salvo quanto orevisto dal comma 1, il Ministero delle finanze non esercita funzioni ispettive o di controllo nei confronti degli enti locali in materia di liquidazione, accertamento e riscossione”.

⁵⁰ L'art. 1, comma 4, citato, dispone testualmente: “Gli enti locali provvedono entro, sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge”. Per le regioni, il comma 3 del medesimo art. 1, stabilisce che “Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le provincie autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge”.

zione e riscossione di tributi di qualsiasi natura” (art. 17, legge 212/2000, citata), sono **soggetti agli obblighi previsti dallo Statuto del contribuente**, già precedentemente ricordati, **ed in particolare all’obbligo di indicare le modalità di impugnazione degli atti (art. 7, comma 2, lett. c)**. Obbligo, peraltro, sancito anche dall’art. 19, comma 2, d.lgs. 546/92.

A titolo esemplificativo ricordiamo alcune specifiche fattispecie⁵¹.

a) In tema di **imposta comunale sulla pubblicità**, l’art. 10 del d.lgs. n. 507/1993 dispone che “Il **comune**, entro due anni dalla data in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata, procede a rettifica o ad accertamento d’ufficio, notificando al contribuente, anche a mezzo posta mediante raccomandata con avviso di ricevimento, apposito **avviso motivato**” (comma 1). “Gli avvisi di accertamento sono sottoscritti dal **funzionario designato dal comune** per l’organizzazione e la gestione dell’imposta, ovvero, nel caso di gestione in concessione, da un **rappresentante del concessionario (comma 3)**”. Infatti, “Nel caso di **gestione diretta**, il comune **designa un funzionario** cui sono attribuiti la funzione ed i poteri per l’esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell’imposta sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni; il predetto **funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi, i provvedimenti relativi e dispone i rimborsi**” (art. 11, comma 1, d.lgs. n. 507/1993). Invece, “Nel caso di **gestione in concessione** le attribuzioni di cui al comma 1 spettano al concessionario” (art. 11, comma 3, d.lgs. 507 cit.). L’art. 25, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 507, prevedeva espressamente che il *concessionario subentrava al comune in tutti i diritti ed obblighi inerenti la gestione del servizio*. La disposizione è stata abrogata dall’art. 53, comma 4, del d.lgs. n. 446/1997, a far data dal 1° gennaio 1998, ma i comuni potevano prorogare i contratti di gestione in atto, fino al 31 dicembre 2001 (art. 53, comma 18, legge 23 dicembre 2000, n. 388)⁵².

⁵¹ Per una più completa elencazione dei tributi comunali, provinciali e regionali, le cui controversie sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie, v. Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

⁵² V. BUSCEMA DI GIACOMO, *Il processo tributario*, Milano 2000, p. 57: “Per quanto riguarda il comune, si deve rilevare che, se il giudizio ha ad oggetto l’imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni o la tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche e il relativo servizio d’accertamento o riscossione sia stato affidato in concessione (articoli 25 e 52 del D.Lgs. 15/11/93, n. 507), **il soggetto legittimato a stare in giudizio, è il concessionario che, in virtù dell’art. 25 del predetto D.lgs. n. 507/93, subentra al comune in tutti i diritti e obblighi concernenti la gestione del servizio.**”

In aggiunta a quanto precede si deve considerare che, a norma dell’articolo 52 del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446, il comune può attribuire con specifico regolamento, anche disgiuntamente, l’accertamento e la riscossione dei tributi ad una serie di soggetti individuati dalla norma, che supera le disposizioni dei citati articoli 25 e 52 del D.Lgs. n. 507/93, abrogati dall’art. 53, quarto comma, del medesimo decreto”.

b) Disposizioni analoghe sono previste in tema di *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche* e di *Tassa per lo smaltimento dei rifiuti*⁵³. La prima è dovuta al **comune** o alla **provincia** dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o dall'occupante di fatto, anche abusivo (art. 39, d.lgs. 507/1993), la **seconda è un'imposta specificamente comunale**. Per entrambe, la disciplina dell'accertamento e della riscossione è articolata sulla falsariga di quella prevista per l'imposta comunale sulla pubblicità⁵⁴. In particolare, anche per la tassa per l'occupazione di aree pubbliche, le relative attività possono essere svolte direttamente **dal comune** o **dalla provincia** (art. 51, d.lgs. 507/1993), previa designazione di un **funzionario responsabile** (art. 54, d.lgs. 507/1993), ovvero possono essere **affidate in gestione** (v. art. 52, d.lgs. 507/93, che però riguarda soltanto i comuni)⁵⁵. Quanto alla TARSU, gli artt. 71, 72, 73 e 74, d.lgs. 507/1993, contengono le disposizioni relative all'accertamento, alla riscossione, ai poteri di controllo dell'ufficio e alla designazione del funzionario responsabile. Il comune, "ove non sia in grado di provvedere autonomamente, può stipulare apposite convenzioni con soggetti privati o pubblici per l'individuazione delle superfici in tutto o in parte sottratte a tassazione" (art. 71, comma 4). Come è stato già accennato, l'art. 53, comma 4, ha abrogato gli artt. da 25 a 34 del d.lgs. n. 507/1993, concernenti la gestione dei servizi di accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità, richiamati dalle disposizioni in esame. La materia è **ora disciplinata dall'art. 52 del medesimo d.lgs. n. 446/1997 che prevede ugualmente la doppia possibilità, della gestione diretta (anche in forma associata) o meno della attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi** (comma 5)⁵⁶. Tale norma prevede, tra l'altro,

⁵³ La TARSU è stata soppressa con contestuale istituzione di una tariffa, dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, e successive modificazioni ed integrazioni. Il comma 5, del citato art. 49 prevede le modalità di liquidazione e riscossione del tributo.

⁵⁴ Particolari procedure per i rimborsi sono previste dall'art. 51, comma 6, e 75 del d.lgs. 507/1993. Giova segnalare che, in forza del combinato disposto degli artt. 11, comma 1 e 3, e 52, ultima parte, d.lgs. citato, il concessionario provvede direttamente sui rimborsi e, quindi è parte nei giudizi relativi.

⁵⁵ "Poiché l'appaltatore dell'imposta di pubblicità subentra al comune in tutti i diritti e gli obblighi inerenti alla gestione del servizio di accertamento e di riscossione del tributo, il ricorso contro l'atto impositivo deve essere proposto contro di lui e non contro l'ente pubblico" (Cass. n. 3506/1989).

⁵⁶ La disposizione è stata confermata nel T.U. delle leggi sull'ordinamento locale d.lgs. n.267/2000): v. art. 149 (*Principi generali in materia di fianza propria e derivata*). Inoltre, mentre, l'art. 78 del T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (d.lgs. n. 267/2000) "Allo scopo di assicurare la regolare gestione delle attività di accertamento e riscossione dei propri tributi, i comuni e le provincie possono stipulare con il Dipartimento delle entrate del Mi-

– la possibilità che l’attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi possa essere affidata, anche disgiuntamente, anche “**ai concessionari di cui al DPR 28 gennaio 1988, n. 43**⁵⁷, a prescindere dagli ambiti territoriali per i quali sono titolari della concessione del servizio nazionale di riscossione”(comma 5, lett. *b*, n. 2);

– che vi sia un **funzionario designato**, responsabile della gestione del servizio, che deve apporre, “in ogni caso” il **visto di esecutività** sui ruoli per la riscossione dei tributi (comma 5, lett. *d*);

– “La riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di spettanza della provincia e dei comuni viene effettuata con la **procedura di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, se affidata ai concessionari dei servizi della riscossione di cui al D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43**⁵⁸, ovvero con quella indicata dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639, se svolta in proprio dall’ente locale o affidata agli altri soggetti menzionati alla lettera *b*) del comma 5”⁵⁹.

c) Le controversie relative alla **Imposta provinciale di trascrizione dei veicoli al PRA** sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie, per espressa disposizione dell’art. 56, comma 9, del d.lgs. n. 446/1997. Nel disciplinare le attività di liquidazione, e riscossione dell’imposta, le provincie possono prevedere la gestione diretta o nelle forme di cui al comma 5 del già citato art. 52 del medesimo decreto legislativo. In quest’ultimo caso, però la gestione deve essere affidata “allo stesso concessionario del **pubblico registro automobilistico**, il quale riversa alla tesoreria di ciascuna provincia nel cui territorio sono state eseguite le relative formalità, le somme riscosse inviando alla provincia stessa la relativa documentazione” (art. 56, comma 4, d.lgs. 446/1997). Si pone il problema **se l’impugnazione di un atto di liqui-**

nistero delle finanze apposite convenzioni che prevedano l’attività di consulenza e revisione delle procedure adottate”.

⁵⁷ Come è noto, il servizio nazionale della riscossione è stato riordinato con d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che all’art. 69 (*Norma di coordinamento*) dispone: “I rinvii contenuti in norme vigenti alle disposizioni del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, si intendono riferiti alle corrispondenti disposizioni del presente decreto”.

⁵⁸ Ora d.lgs. n. 112/1999.

⁵⁹ La lettera *b*) del comma 5 citato, prevede che le attività di liquidazione, accertamento e riscossione possano essere affidate, oltre che ai concessionari di cui al DPR 43/88, anche :

a) alle aziende speciali di cui all’art. 22, comma 3, lett. *c*), della legge n. 142/1990;

b) alle società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale previste dalla medesima disposizione di legge (lett. *e*), che abbiano gli altri requisiti di legge;

c) società miste per la gestione di servizi pubblici locali presso altri comuni;

d) soggetti iscritti all’albo per l’accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (art. 53 d.lgs. n. 446/1997).

dazione del PRA debba essere notificato allo stesso PRA o alla provincia. A parte che l'atto deve contenere la indicazione delle modalità per presentare ricorso, non sembra che vi siano ostacoli a configurare **come parte il PRA, visto che è un "concessionario del servizio di riscossione"**.

d) Anche il contenzioso relativo alla **Imposta Comunale sugli immobili (ICI)**, istituita con d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a decorrere dall'anno 1993, è soggetto alla giurisdizione delle commissioni tributarie (art. 15 del decreto istitutivo citato). "L'imposta è liquidata, accertata e riscossa da ciascun comune" (art. 4) e se le relative attività non sono **affidate ad un concessionario** (v. artt. 52 e 59 d.lgs. n. 446/1997), devono essere **espletate direttamente** dallo stesso comune sulla scorta di quanto disposto dall'art. 11 del d.lgs. n. 504/1992. Tale ultima disposizione prevede, tra l'altro, che venga designato "un **funzionario** cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta"; il quale "sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il **visto di esecutività** sui ruoli e dispone i **rimborsi**" (art. 11, comma 4). Le modalità di riscossione sono dettate dal successivo art. 12.

e) Per **INVIM (Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili)**, invece, l'accertamento e la riscossione vengono effettuati "nei modi e nei termini stabiliti per l'imposta di registro" (art. 19, comma 1, DPR 26 ottobre 1972, n. 643). Pertanto, la **qualità di parte nel processo tributario compete all'ufficio che procede alla notifica dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 20, del citato DPR 643/1972.** Il fatto che il comune, oltre ad essere il destinatario del gettito INVIM (art. 1, comma 2, DPR 643/1972), possa anche partecipare all'attività di accertamento, ai sensi dell'art. 22, del medesimo DPR 643/72, non è sufficiente a legittimare il comune stesso a costituirsi in giudizio come resistente, non essendo imputabile all'ente nessun atto rientrante nella tipologia elencata dall'art. 19 d.lgs. 546/1992. A meno che non si riconosca al comune la legittimazione ad intervenire, ai sensi dell'art. 14, comma 5, d.lgs. 546/92, in quanto "**parte del rapporto tributario controverso**".

f) Infine, l'art. 22 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutiva dell'**I-RAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive)** dispone che "Le **controversie** concernenti l'imposta regionale sulle attività produttive e la relativa addizionale e le sanzioni sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie secondo le disposizioni del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546". Il successivo art. 24 dispone che l'**accertamento** delle violazioni compete alle amministrazioni regionali (comma 3) e che le regioni a statuto ordinario possono disciplinare, con **legge**, nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito, le procedure applicative dell'imposta (comma 1), con effetto

dal 1° gennaio 2000 (comma 6)⁶⁰. La stessa norma dispone che con la legge regionale venga prevista la possibilità di stipulare “**convenzioni con il Ministero delle finanze per l’espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell’imposta, nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso, secondo le disposizioni in materia di imposte sui redditi**” (comma 4). Ma, fino a quando non ci sia l’intervento legislativo regionale, “per l’attività di controllo, e rettifica della dichiarazione, per l’accertamento e per la riscossione dell’imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ... del D.P.R. 29 settembre 1972, n. 600” (art. 25, comma 1). A tali attività partecipano, con le modalità specificamente previste (art. 25, comma 2), anche le regioni, le provincie ed i comuni, ma senza rilevanza esterna. Pertanto, anche per tali enti si deve ritenere che non possano assumere la veste di resistenti, se non nella forma dell’intervento adesivo, ai sensi dell’art. 14, comma 5, d.lgs. 546/92, in quanto parti del rapporto tributario controverso, beneficiando del relativo gettito (artt. 26 e 27).

2.2.4. Il Concessionario del servizio di riscossione – Anche il concessionario del servizio di riscossione è parte nel processo tributario, in relazione agli atti emanati, o richiesti e non emanati, impugnati dal ricorrente (art. 10 citato). Si tratta di una novità rispetto al “vecchio” contenzioso tributario, nell’ambito del quale, in mancanza di espressa previsione normativa, si riteneva che il concessionario della riscossione non potesse assumere la veste di contraddittore del contribuente⁶¹. E’ stato puntualizzato che il concessionario “è parte del processo tributario quando oggetto della controversia sia l’**impugnazione di atti a lui direttamente riferibili**, nel senso che trattasi di errori imputabili allo stesso concessionario (errori connessi alla compilazione e all’instestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, alla notificazione degli stessi atti, eccetera)”⁶². Quindi, “i ricorsi devono essere proposti nei confronti del concessionario della riscossione unicamente se il motivo del ricorso è quello di contestare **vizi propri della cartella o dell’avviso** (come ad esempio errori materiali di compilazione, irregolarità della notificazione, ecc.). In tutti i casi, invece, in cui il contribuente vuole contestare il me-

⁶⁰ “Le regioni a statuto speciale e le provincie di Trento e Bolzano provvedono con legge alla attuazione delle disposizioni del presente titolo in conformità delle disposizioni della legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3 commi 158 e 159”(art. 24 comma 2, d.lgs. n. 446/1997).

⁶¹ V. F. NAPOLITANO, *Le parti*, in AA.VV., *Il Processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1999, p. 209; B. FLESSATI, *Op.cit.*, p. 45.

⁶² Circ. N. 98/E – 1996. Quindi, in linea di principio, il concessionario non assume la veste del **sostituto processuale**, di cui all’art. 81 c.p.c. che ricorre allorquando venga fatto “valere nel processo in nome proprio un diritto altrui”.

rito della richiesta il ricorso deve essere presentato nei confronti dell'Ufficio competente oppure dell'ente impositore (a esempio, il Comune per la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani)"⁶³. Ove però, insorgano **“dubbi, nel corso del processo, circa la imputabilità dell'errore, il contraddittorio può essere integrato nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria su iniziativa del giudice ovvero per chiamata del concessionario** (vedi art. 14)"⁶⁴. Se poi si tratta di liti promosse contro il concessionario, ma che “non riguardano esclusivamente la regolarità o validità di atti esecutivi, [lo stesso concessionario] deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza risponde delle conseguenze della lite” (v.art. 39 d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112)⁶⁵.

⁶³ Comunicato stampa 5 agosto 1996 – Ministero delle Finanze – Istruzioni sul “*Nuovo contenzioso Tributario: le modalità di presentazione dei ricorsi*”, a cura dell'Ufficio centrale per informazione del contribuente. Lo stesso comunicato richiama ulteriormente l'attenzione del contribuente sulle modalità di proposizione del ricorso: “occorre fare attenzione alla corretta intestazione del ricorso, in quanto il ricorso presentato contro il concessionario della riscossione nei casi in cui questo non deve essere chiamato in causa, oltre a non produrre effetto pratico, può determinare la condanna del contribuente al pagamento delle **spese di giudizio** in favore del concessionario convenuto e l'eventuale decadenza dei termini per la presentazione del ricorso./I ricorsi possono essere presentati, a scelta del contribuente, in uno dei modi seguenti:

1) notifica tramite ufficiale giudiziario del ricorso (in originale su carta da bollo da lire 20.000) all'ente impositore, eseguita nel domicilio o nella residenza dichiarata dal contribuente;

2) spedizione del ricorso (in originale, su carta da bollo da lire 20.000) con raccomandata senza busta con avviso di ricevimento. La data della spedizione della raccomandata che risulta dal timbro postale equivale alla data di presentazione del ricorso. Attenzione: l'invio del ricorso per raccomandata in busta chiusa (anziché senza busta) rende il ricorso improcedibile in quanto la modalità di spedizione è requisito preisto espressamente dalla legge;

3) consegna diretta, a cura del contribuente, del ricorso (in originale, su carta da bollo da lire 20.00) all'impiegato addetto dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, che rilascerà una ricevuta sulla copia del ricorso (in carta semplice). **Per il concessionario della riscossione la consegna diretta non è ammessa”.**

⁶⁴ M. BLANDINI, *Il processo tributario*, Milano 2000, p. 46. Così pure F.NAPOLITANO, *op. cit.*, p. 212 ed AA ivi citati. *Contra* LOVISETTI, *Ente locale “parte” del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 13/2000, p. 918, secondo il quale la “giusta controparte” del ricorrente è sempre il concessionario e non l'ente locale. Con la conseguenza che l'azione intrapresa esclusivamente contro quest'ultimo, totalmente privo di legittimazione a resistere, deve considerarsi erroneamente impostata, senza che possa nemmeno ipotizzarsi un caso di litisconsorzio necessario o eventuale, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs 546/92.

⁶⁵ Per un esame della casistica, v. NAPOLITANO, *op. cit.*, pp.209-215. Con la chiamata dell'ente creditore si realizza una ipotesi **di litisconsorzio passivo successivo per chiamata di parte**. A meno che l'ente comparendo riconosca che il motivo del contendere, se fondato, sia riferibile esclusivamente a se stesso e non anche al concessionario, nel qual caso, consentendovi il ricorso, il concessionario potrebbe essere **estromesso dal giudizio** (v. artt. 108 e segg. c.p.c.).

Quid iuris per i **concessionari dei servizi di accertamento e riscossione degli enti locali**? Se il servizio è affidato ai concessionari di cui al d.lgs n. 112/1999 (**concessionari del servizio nazionale della riscossione**), il dato normativo non sembra precludere la legittimazione del concessionario stesso anche quando operi per tali enti. Si potrebbe dubitare che tale conclusione possa essere adottata con riferimento ai soli atti della riscossione (con esclusione, quindi, di atti che non attengano specificamente alla riscossione). Sembra però che l'indicazione del "concessionario del servizio della riscossione", di cui all'art. 10, d.lgs. 546/92, serva soltanto ad individuare il soggetto legittimato (obbligato) passivamente a stare in giudizio, purché gli atti impugnati, anche se relativi ad attività di accertamento, siano stati legittimamente (almeno sul piano della titolarità formale del relativo potere) emanati dallo stesso. La limitazione della legittimazione passiva ai soli atti della riscossione è certamente operante in relazione ai tributi statali, per i quali non sono previste "deleghe" di maggiore estensione, non anche con riferimento ai tributi locali per i quali la stessa legge prevede possibili deleghe più ampie. Resta ferma, in ogni caso, la legittimazione passiva in relazione ai ricorsi avverso gli atti specifici della riscossione, in quanto una diversa conclusione potrebbe offrire il fianco a sospetti di illegittimità costituzionale per irrazionale disparità di disciplina tra attività simili, realizzate dallo stesso soggetto. Anche in questo caso, l'ente, per conto del quale ha operato il concessionario, può assumere la veste di litisconsorte, o perché parte del rapporto controverso o perché sia ipotizzata una sua compartecipazione in relazione al vizio denunciato.

Per tutti gli altri casi, occorre fare riferimento alle singole leggi di imposta, e ai relativi atti di attuazione, che prevedono la facoltà di affidare in gestione i servizi tributari, per verificare se e come il concessionario subentri all'ente concedente nei rapporti sostanziali e processuali⁶⁶.

⁶⁶ V. art. 52, comma 5, d.lgs. 446/1997, per la disciplina generale, e art. 56, del medesimo d.lgs. 446/97, per l'*imposta provinciale di trascrizione*. In questi casi il concessionario può assumere le veste del **sostituto processuale**: Questo, a **differenza del rappresentante**, di cui si dirà appresso, "è parte (in quanto agisce nel proprio nome e per il proprio interesse) e come tale ha la responsabilità delle spese e sente gli effetti del **giudicato**. Ma gli effetti del giudicato si producono necessariamente anche nella sfera giuridica del sostituto, perché la sentenza decide del diritto di lui [il mancato recupero d'imposta che non sia dovuto alla sola colpa del concessionario, si riflette sul bilancio dell'ente che ha affidato il servizio in gestione]; sotto quest'ultimo aspetto la spstituzione ha effetto analogo alla rappresentanza" (LUGO, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano 1999, p. 87). V. anche Cass. 3328/1979, secondo cui "L'imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, nonostante fosse un'imposta comunale – in quanto applicata dai comuni, che erano gli enti destinatari dell'entrata relativa – era inserita per legge nel meccanismo delle imposte dirette erariali, non solo quanto all'accertamento ed al contenzioso, ma pure quanto alla riscossione, rimanendo at-

L'art. 70 del d.lgs. 546/92, che disciplina il *Giudizio di ottemperanza*, non menziona il concessionario della riscossione (fa riferimento soltanto all'ufficio del Ministero delle finanze e all'ente locale). Ciò non significa che non possa essere parte anche in tale particolare giudizio: "in relazione agli atti tipici della riscossione di propria competenza, non può escludersi che l'obbligo di esecuzione gravi sul concessionario della riscossione, espressamente qualificato come parte del giudizio dall'art. 10. Il concessionario, d'altra parte, in quanto tale è da ritenere pur sempre un soggetto che agisce nell'esercizio di funzioni pubbliche, in virtù del rapporto che lo lega allo Stato, ed appare quindi, al di là della lettera della disposizione in esame, come possibile contraddittore del ricorrente *ex art. 70*, e destinatario dei provvedimenti del giudice dell'ottemperanza"⁶⁷. A tale proposito, la Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza 20 febbraio-9 aprile 2001, n. 81/09/01, ha individuato nel concessionario per la riscossione il soggetto al quale andava intimato di corrispondere al contribuente le somme reclamate e non pagate dall'amministrazione finanziaria⁶⁸.

Un'ultima notazione sulla procedura di rimborso delle somme indebitamente pagate dal contribuente, disciplinata dall'art. 26 d.lgs. 112/1999. Se vi sono errori di calcolo nella indicazione delle somme ammesse a rimborso, occorre distinguere a seconda che si tratti di errori imputabili al concessionario o all'ente che lo ha incaricato della anticipazione. Nel primo caso la legittimazione appartiene al concessionario, nel secondo caso all'ente impositore.

2.3. Le altre parti – Riservandoci di ritornare sul tema, giova subito segnalare come, accanto o al posto delle parti necessarie e/o originarie, possono esserci parti non necessarie alla configurazione del rapporto processuale minimo o che subentrano alle parti originarie. L'ingresso di questi soggetti nel processo può essere determinato da vicende che riguardano il soggetto originario del rapporto processuale (come la morte delle persone fisiche, la successione di enti, la perdita della capacità di stare in giudizio), oppure i vinco-

tribuita agli uffici delle imposte dirette la valutazione della base imponibile e la formazione dei ruoli, sia «nel caso di reddito assoggettato ad imposta di ricchezza mobile sia» in caso contrario. Da tale scissione fra la titolarità del rapporto di imposta e la legittimazione all'esercizio delle posizioni soggettive ad esso correlate spettanti rispettivamente al comune e allo stato, deriva sul piano processuale, la sostituzione dell'amministrazione finanziaria al comune e, infine l'operatività del giudicato formatosi nella lite tributaria fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente nei confronti dello stesso comune".

⁶⁷ M. BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di F. TESAURO, *cit.*, p. 637.

⁶⁸ V. A. CRISCIONE, *Il concessionario delle riscossione diventa "forziere" per i rimborsi*, in *Il sole 24 ore*, 18 agosto 2001, p. 10.

li (*di contitolarità, coobbligazione o solidarietà*) esistenti tra i soggetti del rapporto sostanziale oggetto della controversia (litisconsorzio ed intervento). Con riferimento alla prima tipologia (vicende della parte originaria), la giurisprudenza di legittimità ha affermato i seguenti principi:

a) “**Il cessionario del credito iva subentra nella posizione del contribuente** e la relativa controversia conserva la sua natura tributaria. Il cessionario, conseguentemente, può **intervenire** nella controversia promossa dal contribuente, anche in grado di appello, come consentitogli dall’art. 111, terzo comma c.p.c., in qualità di successore a titolo particolare del diritto controverso. Ed, in tal caso, la condanna può essere pronunciata in favore di esso cessionario. Ne consegue che il cessionario intervenuto in causa ha diritto a ricevere la comunicazione della data di udienza” a pena di nullità (Cass. n. 379/1998);

b) “In tema di contenzioso tributario, **l’erede che, accettata l’eredità con beneficio di inventario, rilasci poi i beni ai creditori ai sensi degli artt. 507 e seguenti c.c., non ha diritto ad essere estromesso dal giudizio, atteso che, rimanendo proprietario dei beni ereditari pur dopo il rilascio, l’erede non perde la legittimazione processuale** (e l’interesse) ad agire o a resistere in ordine alle pretese destinate ad incidere sul patrimonio ereditario (quali sono, tra le altre, quelle erariali), anche se nasce una **legittimazione concorrente del curatore** nominato ai sensi dell’art. 508 c.c.” (Cass. 11517).

3. La capacità di stare in giudizio (*legitimatio ad processum*) e la rappresentanza – Le parti legittimate, possono stare in giudizio, sempre che ne abbiano la capacità, direttamente o a mezzo di rappresentante. **L’art. 75 c.p.c.** riconosce, in generale, la capacità di stare di stare in giudizio a tutte “le persone che hanno il **libero esercizio dei diritti** che vi si fanno valere” (comma 1). Vale a dire, per le **persone fisiche**, in generale, coloro che abbiano raggiunto il diciottesimo anno di età (art. 2 c.c.) e non siano comunque incapaci di intendere o di volere (art. 428 c.c), interdetti o inabilitati (art. 427 c.c.). “La capacità processuale (o *legitimatio ad processum*) si sostanzia nell’**attitudine** del soggetto che ha la titolarità dell’azione a proporre la domanda e a **compiere validamente gli atti processuali**; la stessa pertanto è riconnessa alla **capacità di agire**. Nel diritto processuale, teoricamente *legitimatio ad causam* e *ad processum* dovrebbero coincidere facendo capo, di regola, allo stesso soggetto; quando questa identità non si verifica (esempio: minore di età, fallito, persone giuridiche, trattandosi di soggetti ai quali non è riconosciuta la capacità di stare in giudizio) il legislatore ricorre alla rappresentanza legale”.⁶⁹

⁶⁹ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

Infatti, “Le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio se non **rappresentate**, assistite o autorizzate, secondo le norme che regolano la loro capacità” (art. 75, comma 2, c.p.c.)⁷⁰.

“Le **persone giuridiche** stanno in giudizio per mezzo di chi le **rappresenta** a norma della legge o dello statuto” (art. 75, comma 3, c.p.c.). Si tratta della c.d. **rappresentanza organica** che vale anche per gli **enti pubblici** (che possono essere ricorrenti, in qualità di contribuenti diretti, sostituti, coobbligati, responsabili o garanti, al pari dei privati) in relazione ai quali la rappresentanza spetta agli organi ai quali viene attribuita dalle leggi che li disciplinano (art. 11 c.c.).

“Le **associazioni e i comitati**, che non sono persone giuridiche, stanno in giudizio per mezzo delle persone indicate negli artt. 36 e seguenti del codice civile” (art. 75, comma 4, c.p.c.)⁷¹.

Infine, le società semplici stanno in giudizio nella persona dei soci che ne hanno la rappresentanza (art. 2266 c.c.)⁷².

⁷⁰ Anche il difetto di capacità processuale può essere rilevato in ogni stato e grado del procedimento, salvo il limite del giudicato esplicito o implicito. “In armonia con quanto disposto dall’**art. 78 c.p.c.** deve ritenersi comunque che se manca la persona alla quale spetta la rappresentanza o l’assistenza e ricorrono ragioni di urgenza (tale viene considerata ad esempio, l’avvenuta notifica di un atto tributario a cui la persona priva di rappresentanza o assistenza non può opporsi entro il termine di sessanta giorni a tal fine perentoriamente stabilito) possa essere nominato dal Presidente della Commissione tributaria adita con il ricorso, un curatore speciale, su istanza di chiunque ne abbia interesse (e così anche dell’incapace). Curatore che rappresenta ed assiste il soggetto incapace fino a quando non subentra colui al quale spetta la titolarità del potere di rappresentanza o di assistenza dell’incapace medesimo./ Ai sensi del successivo art. 80 c.p.c. il giudice, nel nostro caso il Presidente della Commissione tributaria, assunte le necessarie informazioni e sentite, se possibile, le parti, provvede con decreto che deve essere trasmesso al pubblico Ministero presso il tribunale affinché provochi i necessari provvedimenti per la costituzione della normale rappresentanza o assistenza dell’incapace, della persona giuridica e dell’associazione non riconosciuta./ Stabilisce poi il secondo comma dell’art. 182 c.p.c. che il giudice, quando rileva *un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione*, “può assegnare alle parti un termine per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza, l’assistenza o per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, salvo che si sia nel frattempo avverata una decadenza”, ipotesi dalla prevalente dottrina processualciviltistica ritenuta applicabile anche alle fattispecie di *difetto di legittimazione processuale*” (FLESSATI, op.cit., p. 72 e s.).

⁷¹ Le associazioni non riconosciute stanno in giudizio nella persona di coloro ai quali, in base agli accordi interni, è conferita la presidenza o la direzione (art. 36 c.c.). I comitati possono stare in giudizio nella persona del loro presidente (art. 41 c.c.).

⁷² Art. 2266 cod.civ.: **Rappresentanza della società** – La società acquista diritti ed assume obbligazioni per mezzo dei soci che ne hanno la rappresentanza e sta in giudizio nella persona dei medesimi./In mancanza di diversa disposizione del contratto, la rappresentanza spetta a ciascun socio amministratore e si estende a tutti gli atti che rientrano nell’oggetto socia-

Il tema della capacità processuale, dunque, appare intimamente connesso con quello della rappresentanza. Ed infatti, l'**art. 11 del d.lgs. 546/92**, intitolato "**Capacità di stare in giudizio**" tratta anche della rappresentanza. Esso recita:

"1. Le **parti diverse** da quelle indicate ai commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale se conferita al coniuge e ai parenti e affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.

2. L'**ufficio del Ministero delle finanze** nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.

3. L'**ente locale** nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento".

Come è noto, ogni soggetto, che abbia la capacità giuridica (sia esso una persona fisica, una società o un ente, con o senza personalità giuridica), può assumere la veste di parte processuale o direttamente, "in prima persona", o indirettamente, per "interposta persona", a mezzo di un "procuratore", liberamente scelto, c.d. **rappresentanza volontaria**.

Diversa dalla rappresentanza volontaria, sono le forme di **rappresentanza legale** e di **rappresentanza organica**, delle quali si è già fatto cenno⁷³.

le./ Le modificazioni e l'estinzione dei poteri di rappresentanza sono regolati dall'art. 1396". Quest'ultima norma (**Modificazione ed estinzione della procura**) stabilisce che "Le modificazioni e la revoca della procura devono essere portate a conoscenza dei terzi con mezzi idonei. In mancanza esse non sono opponibili ai terzi, se non si prova che questi le conoscevano ...".

⁷³ V. M. BARBUTO, *Nuovo processo tributario. La parte, il procuratore e il difensore. Ruolo e poteri di tre protagonisti del rito processuale, in il fisco*, 1996 (44), p. 10708 e segg.: "Diversa dalla "rappresentanza volontaria" è la "rappresentanza legale", che si ha quando è la legge ad individuare preventivamente il rappresentante abilitato ad agire a nome e nell'interesse del rappresentato. Gli esempi sono facili: il genitore, che agisce a nome e nell'interesse del figlio minore; il tutore che rappresenta il maggiorenne interdetto o il minore orfano; il curatore del fallimento che rappresenta il fallito per certi rapporti economici; il curatore nominato dal giudice per la gestione degli affari della persona scomparsa.

Una forma speciale di rappresentanza legale è prevista da particolari norme del codice civile: per l'istitutore, nelle imprese commerciali (art. 2203 del codice civile); per i dirigenti e "fattori di campagna", nelle imprese agricole (art. 2138 del codice civile), e per altre figure analoghe.

Altra forma speciale di rappresentanza legale è la cosiddetta "rappresentanza organica", che è prevista da numerose norme del codice civile: per gli amministratori della S.n.c., della S.p.a., della S.r.l. (artt. 2298, 2384 e 2487 del codice civile), per i soci accomandatari della S.a.s. e nella S.a.p.a. (artt. 2318 e 2465 del codice civile), per i soci della società semplice (art. 2266 del codice civile), per gli amministratori delle fondazioni e delle associazioni aventi per-

Per la **rappresentanza legale o organica non occorre una apposita procura**, in quanto “l’individuazione del rappresentante, la fonte e l’ampiezza dei suoi poteri sono tutte contenute nella legge o nello statuto cui la legge attribuisce valore cogente”⁷⁴. Al contrario, per la **rappresentanza volontaria occorre tenere conto delle disposizioni di cui agli artt. 1387 e seg. c.c. ed in particolare dell’art. 1392 c.c., in forza del quale “La procura non ha effetto se non è conferita con le forme prescritte per il contratto che il rappresentante deve concludere”**. Quindi, nella specie occorre **l’atto pubblico o la scrittura privata autenticata**, così come previsto per la procura alle liti (art. 83 c.p.c.)⁷⁵. In ogni caso, **il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità, l’indicazione del legale rappresentante del ricorrente** (art. 18, comma 2, lett. b e 3, d.lgs. 546/92).

La **perdita della capacità di stare in giudizio**, per morte o altra causa, di una delle parti, diversa dall’ufficio tributario (vale a dire del ricorrente, del concessionario del servizio di riscossione e degli eventuali loro litisconsorti), o del suo legale rappresentante o la cessazione del rapporto di rappresentanza, determina la **interruzione** del processo dal “momento in cui l’evento è **dichiarato** o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione

sonalità giuridiche (artt. 18 e 19 del codice civile), per il presidente o il direttore dei comitati e delle associazioni non riconosciute (art. 36 e 41 del codice civile). ...

In tutti e tre i casi già enunciati (rappresentanza volontaria, legale e organica) si ha sempre un “rappresentante” che agisce a nome e nell’interesse di un soggetto distinto da lui, che è il “rappresentato”. **Il rappresentante è di regola una persona fisica mentre il rappresentato può essere, secondo i casi, una persona fisica (capace di agire; totalmente o parzialmente incapace di agire), una persona giuridica (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., oppure una fondazione o un ente morale) o un’entità” dotata di autonomia patrimoniale imperfetta (S.n.c., società semplice, oppure comitati e associazioni non riconosciute”**.

E’ ovvio che sia nelle ipotesi di rappresentanza legale (caso del genitore, del tutore o del curatore) sia in quelle di rappresentanza organica (caso dell’amministratore, del socio o del presidente di un “ente”) il rappresentante individuato dalla legge può sempre avvalersi del meccanismo della “rappresentanza volontaria” e nominare un procuratore per agire in concreto al suo posto; in tal caso avremo un procuratore, generale o speciale, con veste di “rappresentante volontario” di un “rappresentante legale” del soggetto x (il minorenni, l’interdetto, la società, l’ente) da quest’ultimo “rappresentato”; il suo operare produrrà effetti direttamente nella sfera giuridica del rappresentato x”.

⁷⁴ BARBUTO, *op. loc. cit.*

⁷⁵ “L’atto pubblico è il documento redatto, con le richieste formalità, da un notaio o da un altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l’atto è formato” (art. 2699 c.c.); la sottoscrizione può essere autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato e “consiste nell’attestazione da parte del pubblico ufficiale che la sottoscrizione è stata apposta in sua presenza”, previo accertamento dell’identità personale del sottoscrittore (art. 2703 c.c.). Disposizioni specifiche sono previste per la procura alle liti dall’art. 83, commi 3 e 4, c.p.c.

del difensore della parte a cui l'evento si riferisce" (art. 40, commi 1, lett. a, e comma 2, d.lgs. 546/1992)⁷⁶.

L'art. 39 d.lgs. 546/92, prevede, poi, la sospensione del processo quando "deve essere decisa in via **pregiudiziale** una questione sullo stato o la capacità delle persone", ma se si tratta della **capacità di stare in giudizio, la stessa disposizione prevede che possa decidere direttamente la commissione tributaria.**

3.1. Il ricorrente, il concessionario del servizio di riscossione e la rappresentanza volontaria – L'art. 11, comma 1, d.lgs. 546/92, **limita la facoltà** di stare in giudizio a mezzo di procuratore generale o speciale (in forza di un rapporto di rappresentanza volontaria) soltanto ad alcune parti, definite **per esclusione**. Quelle parti, cioè, che non siano l'ufficio del Ministero o l'ente locale, vale a dire il ricorrente, gli eventuali suoi litisconsorti ed il concessionario del servizio di riscossione (non anche gli eventuali litisconsorti di quest'ultimo che non potrebbero che essere l'ufficio del Ministero o l'ente impositore). "Se l'art. 11 del d.lgs. n. 546/1992 stabilisce che, fatta eccezione per l'ufficio finanziario e per l'ente locale, la parte può stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale, **si deve dedurre che il processo tributario potrà essere attivato da una persona diversa dal ricorrente (diversa cioè dal contribuente o dal soggetto a questi assimilato); parimenti, al processo potrà partecipare, quale resistente, una persona diversa dal concessionario per la riscossione (mai, però, una persona diversa dall'ufficio finanziario o dall'ente locale)**"⁷⁷.

Quanto alla **forma**, fermo restando il disposto dell'art. 1392 c.c., citato, la disposizione citata introduce una **semplificazione** che riguarda soltanto la parte ricorrente (che non sia un ente), la quale può conferire la procura speciale con una **semplice scrittura privata**, con un **doppio limite**:

a) il primo di carattere soggettivo, in quanto la procura stessa deve essere conferita al coniuge o ai parenti ed affini entro il quarto grado;

⁷⁶ "3. .Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegue davanti al giudice adito.

4. Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera a), si verifica durante il termine per proporre il ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742" (art. 40, commi 3 e 4, d.lgs. 546/92).

⁷⁷ BARBUTO, *op. loc. cit.*

b) il secondo di carattere processuale, in quanto la procura deve essere limitata “ai soli fini della partecipazione all’udienza pubblica”⁷⁸.

In ogni caso, per il procuratore generale e l’instutore, vale il disposto dell’art. 77 c.p.c., in forza del quale “Il procuratore generale e quello preposto a determinati affari non possono stare in giudizio per il preponente, quando questo potere non è stato loro conferito espressamente per iscritto, tranne che per gli atti urgenti e per le misure cautelari”(comma 1)⁷⁹.

Nessuna deroga è prevista per la rappresentanza legale o organica⁸⁰. Valgono, quindi, le disposizioni comuni dettate dal codice civile delle quali si è già fatto cenno⁸¹.

Un caso particolare di rappresentanza legale è disciplinato dall’art. 4, comma 2, del DPR 600/1973, che impone alle società ed enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato di nominare un **rap-presentante in Italia per i rapporti tributari**, con poteri, evidentemente anche per il contenzioso⁸².

3.1.1. Il fallito ed il curatore: potere di agire e di intervenire - Quanto alla **rappresentanza legale** occorre ricordare che a seguito della dichiarazione di fallimento, il fallito perde l’amministrazione e la disponibilità dei beni (art. 42 L.F.) che passa al curatore, “sotto la direzione del giudice delegato” (art. 31 L.F.). Con specifico riferimento ai **Rapporti processuali**, l’art. 43 della L.F. (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) dispone:

“Nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore”⁸³.

⁷⁸ “Le parti summenzionate possono stare in giudizio mediante procuratore generale o speciale. La procura è, di regola, conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata; nel caso in cui il destinatario sia il coniuge o gli affini entro il quarto grado, la procura ai soli fini della partecipazione all’udienza pubblica, potrà risultare anche da scrittura privata non autenticata” (Circ. 98/E – 1996), *cit.*

⁷⁹ Il potere di rappresentanza processuale si presume conferito al procuratore generale e all’instutore che non abbia residenza o domicilio nella Repubblica (art. 77, comma 2, c.p.c.).

⁸⁰ Per i casi di rappresentanza legale maggiormente ricorrenti v. la precedente nota 74.

⁸¹ L’art. 62 dPR 600/73, dispone che “La rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, quando non sia determinabile secondo la legge civile, è attribuita ai fini tributari alle persone che ne hanno l’amministrazione anche di fatto”.

⁸² “Le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato devono inoltre indicare [nella dichiarazione dei redditi] l’indirizzo della stabile organizzazione nel territorio stesso, in quanto vi sia, e, in ogni caso le generalità e l’indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari”.

⁸³ Il curatore, sostanzialmente, assume la veste di **sostituto processuale**, agendo in nome proprio per un diritto altrui (art. 81 c.p.c.); v. Cass. 6571/1997.

Il fallito può **intervenire** nel giudizio solo per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico o se l'intervento è previsto dalla legge".

E' stato osservato che, secondo l'indirizzo prevalente in giurisprudenza, la perdita di capacità processuale del fallito non è assoluta, ma relativa, con riguardo soltanto alla massa dei creditori. Pertanto, "lo stato di incapacità processuale in cui si trova consente al fallito, senza autorizzazione del curatore, di agire allo scopo di tutelare i suoi diritti strettamente personali od i suoi diritti patrimoniali di cui gli organi fallimentari si disinteressino. **Il fallito non perde, dunque, la capacità di agire dinanzi al giudice tributario, conservando la propria capacità di stare in giudizio attivamente anche per la tutela di un diritto di pertinenza della massa fallimentare, sempre se rispetto ad essi gli organi a ciò deputati siano rimasti inerti.** Nel silenzio sul punto osservato dalla normativa processualtributaria, si ritiene pertanto che il fallito possa agire in giudizio per le questioni dalle quali può dipendere un danno in capo a se stesso, specie se nel frattempo la curatela rimanga inerte"⁸⁴. Il fallito, quindi, conserva tutti i diritti e le facoltà la cui soppressione o il cui affievolimento potrebbe determinare una violazione dei *metadiritti* consacrati nella costituzione (artt. 24 e 113 cost.: inviolabilità del diritto di difesa e della tutela giurisdizionale contro gli atti della pubblica amministrazione)⁸⁵.

L'art. 43, comma 2, L. fall. citato, riconosce al fallito il diritto di interve-

⁸⁴ B. FLESSATI, *Op. cit.*, p. 112.

⁸⁵ In particolare è stato affermato che

a) la dichiarazione di fallimento non comporta la perdita della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario del fallito, il quale ha diritto alla notifica dell'avviso di accertamento relativo al periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento, ha diritto di essere informato dal curatore e di impugnare l'atto in caso di inerzia del curatore ("L'accertamento tributario inerente a crediti, i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore, ma anche al contribuente il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e **resta esposto ai riflessi, anche sanzionatori, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo.** Da ciò deriva che il fallito, nell'inerzia degli organi fallimentari, è eccezionalmente abilitato a provvedere alla tutela giurisdizionale ad essi correlata, sicché, pur in mancanza di una esplicita prescrizione normativa al riguardo, deve ritenersi che il curatore non è gravato da un mero onere di informazione nei confronti del fallito, ma è **obbligato a trasmettergli tutti gli atti relativi a quelle situazioni giuridiche che siano suscettibili di incidere, dopo la chiusura del fallimento, nella sua sfera patrimoniale;** pertanto, allorquando il curatore si sia disinteressato del rapporto tributario sorto nei confronti del fallito, il termine per impugnare l'atto di accertamento non decorre nei suoi confronti se non dal momento in cui l'accertamento stesso sia portato a sua conoscenza. Pertanto la opposizione del fallito non vale a rimettere in termini il curatore che, ricevuta la notificazione dell'avviso di accertamento, abbia

nire nel giudizio, per le questioni dalle quali può dipendere una imputazione di bancarotta o quando l'**intervento** è previsto per legge.

Quid iuris quando la controversia tributaria possa avere ricadute di ordine penale o comunque di carattere sanzionatorio a carico del fallito?

Per le conseguenze di ordine penale, è noto che il giudicato tributario non può avere effetti vincolanti per il giudice penale, anche se una sentenza ben motivata può avere una sua autorevolezza ed essere acquisita (art. 237 c.p.p.) e liberamente utilizzata e valutata dal giudice penale, ai sensi dell'art. 190 c.p.p. Pertanto, il fallito può avere interesse ad ottenere una decisione favorevole dinanzi alla commissione tributaria per poi produrla (se i tempi lo consentiranno) dinanzi al giudice penale.

tralasciato di attivarsi con la proposizione dell'opposizione nei termini di legge" (cass. n. 3667/1997). **Ne deriva, a maggior ragione, che il fallito può intervenire, ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 546/1992, nel giudizio promosso dal curatore.**

b) Il carattere eccezionale della legittimazione del fallito ad impugnare l'avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi presentata prima della dichiarazione di fallimento, il suo diritto ad impugnare l'atto dopo che il curatore gli abbia notificato la scelta di non produrre ricorso (con decorrenza del termine dalla data della comunicazione) e l'impossibilità di proporre appello se il curatore non ritenga di farlo ("In tema di contenzioso tributario, la legittimazione del fallito ad impugnare l'avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi presentata prima della dichiarazione di fallimento ha carattere eccezionale ed è **subordinata all'inerzia del curatore** – analogo discorso vale per il commissario di amministrazione straordinaria – che avendo ricevuto la notificazione ad esso spettante, dimostri concretamente di non volersi avvalere dei mezzi di tutela apprestati dalla legge. Gli estremi di una situazione configurabile come inerzia, mentre si ravvisano nel non avvalersi affatto del rimedio giurisdizionale, vale a dire nel non azionare neppure il primo grado del contenzioso (nel qual caso si configurerebbe la **legittimazione vicaria del fallito e il termine per agire decorrerrebbe dalla notizia data dal curatore della propria scelta di inattività**), **non altrettanto** sono invece ravvisabili nel caso di **acquiescenza alla decisione di primo grado** (o, a fortiori, di un grado successivo), essendo la non fruizione del gravame da parte del curatore **non una mera manifestazione di inerzia, ma un modo di gestione del processo** ed una scelta interna alla logica di questo, senza che tale soluzione interpretativa possa ritenersi in contrasto con l'art. 24 e 113, comma secondo, della Costituzione") (Cass n. 7308/1996). **Per evitare tale preclusione occorre intervenire.**

c) Il fallito conserva la capacità processuale in ordine alle situazioni non comprese nella massa fallimentare e, quindi, dal momento in cui abbia avuto conoscenza dell'avviso di accertamento decorre il termine per proporre ricorso dinanzi alla commissione tributaria ("In materia di contenzioso tributario, quando al curatore del fallimento sia notificato un accertamento con riguardo ai redditi dichiarati dall'imprenditore dichiarato fallito e l'ufficio fallimentare si disinteressa del rapporto tributario in contestazione, si deve ritenere – giusta l'interpretazione sistematica degli artt. 43 L.fall. e 16 DPR 26 ottobre 1972 n. 636, conforme al precetto costituzionale (art. 24, primo e secondo comma, Cost.) – che il fallito conserva la capacità processuale in ordine alle situazioni giuridiche non comprese di fatto nella massa fallimentare, con la conseguenza che il termine per impugnare decorre solo dal momento in cui l'accertamento stesso sia portato a sua conoscenza" (Cass. n. 3094/1995).

Per le sanzioni amministrative, con la codificazione del principio di colpevolezza (art. 5 d.lgs. n. 472/1997), in forza del quale il destinatario della sanzione è comunque la persona fisica che ha realizzato la violazione (commissiva od omissiva), non sembra che si possa negare al fallito la *legittimatio ad processum* in relazione ad una controversia nella quale non può essere rappresentato da nessuno (tant'è che in caso di incapacità non è prevista la possibilità di applicare la sanzione: art. 4 del medesimo d.lgs. 472/1997).

In entrambi i casi, quindi, si deve ritenere che il fallito possa intervenire o essere chiamato in giudizio, ai sensi dell'art. 14, comma 3, d.lgs. 546/1992, in quanto parte del rapporto controverso ed unico destinatario dell'atto di irrogazione di sanzioni.

La dichiarazione di fallimento, in pendenza di giudizio, non comporta la **interruzione ipso iure** del processo, ma soltanto dal momento in cui l'evento venga dichiarato con le modalità di cui all'art. 40, comma 2, d.lgs. 546/1992. Se, invece, la dichiarazione di fallimento interviene in pendenza del termine per proporre il ricorso, il **termine** stesso è **prorogato** di sei mesi, a decorrere dalla data dell'evento, oltre alla eventuale sospensione dei termini nel periodo feriale (art. 40, comma 3, cit.).

3.1.2. Il Concessionario del servizio della riscossione: rappresentanza organica, rappresentanza volontaria, sostituzione processuale – L'art. 2 del d. lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (*Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337*) dispone:

“1. Il Ministero delle finanze organizza il servizio nazionale della riscossione mediante ruolo articolato in **ambiti territoriali** affidati a **concessionari di pubbliche funzioni**.

2. La concessione del servizio di riscossione mediante ruolo è affidata dal Ministero delle finanze a **società per azioni** con capitale interamente versato, pari ad almeno 5 miliardi di lire, aventi come oggetto lo svolgimento di tale servizio, di compiti ad esso **connessi o complementari** indirizzati anche al **supporto delle attività tributarie** e di gestione patrimoniale degli **enti creditori diversi dallo Stato**, delle altre attività di riscossione ad essi attribuite dalla legge e che non siano state dichiarate decadute da precedenti concessioni del servizio stesso”.

Quindi il concessionario è **sempre una società per azioni**, la cui **rappresentanza (organica)**, è attribuita secondo le disposizioni del codice civile (art. 2384 c.c.). L'unica particolarità è che **non possono esserne rappresentanti** legali, amministratori o sindaci, talune categorie di persone (art. 2, d.lgs. 112/99, cit., comma 5: *a*) i membri del Parlamento e del Governo; *b*) i membri dei consigli o delle assemblee o delle giunte, e dei relativi comitati

di controllo, regionali, provinciali e comunali; *c*) i dipendenti in servizio attivo degli enti che riscuotono mediante ruolo; *d*) i componenti dell'organo di revisione economica e finanziaria degli enti che riscuotono mediante ruolo).

Dalla lettura della citata disposizione emerge che il concessionario del servizio **opera non soltanto per la riscossione dei tributi statali, ma anche per quelli non statali, in relazione ai quali può offrire anche servizi di supporto delle attività tributarie** (v. anche art. 52, comma 5, lett. b, n. 2, d.lgs. 446/97). Conseguentemente, si deve ritenere che la società, a mezzo del suo rappresentante, sia legittimato a stare in giudizio per tutte le attività di sua competenza, per le quali venga chiamato in causa.

“Relativamente ai debitori sottoposti alle **procedure concorsuali**, ... l'ente creditore iscrive a ruolo il credito ed il concessionario provvede alla **insinuazione del credito** in tali procedure” (art. 33 d.lgs. 112/1999)⁸⁶.

E' ammessa la **rappresentanza volontaria**, specificamente disciplinata per il giudizio di esecuzione⁸⁷. “Il **Concessionario, dunque, alla stregua delle parti private diverse dalle persone fisiche, potrà stare in giudizio per mezzo del soggetto che ne ha la rappresentanza organica ai sensi di legge o di statuto. Soggetto che potrà agire personalmente ovvero nominare all'uopo un procuratore generale o speciale, secondo quanto disposto dalle norme che ne disciplinano l'attività. La procura potrà in tale ipotesi essere rilasciata nelle forme ... per il conferimento della stessa dalla parte privata ad una persona fisica**”⁸⁸. Fatta eccezione per la forma semplificata per coniuge, parenti ed affini, che non può riguardare le persone giuridiche, alle quali non sono riferibili i vincoli di coniugio, parentela o affinità.

Con circolare illustrativa del nuovo contenzioso, il Ministero ha puntualizzato che “Il concessionario della riscossione può stare in giudizio per mezzo del proprio rappresentante legale ovvero del collettore della concessionaria del servizio”⁸⁹. La figura del **collettore** era disciplinata dall'art. 91 del DPR n. 43/1988 (ora abrogato in forza dell'art. 68 d.lgs. 112/1999⁹⁰), secondo il quale il concessionario doveva appunto nominare, sotto la propria re-

⁸⁶ Con decreto ministeriale sono stabiliti i casi e le modalità con cui si può rinunciare alla domanda di ammissione al passivo (art. 34 d.lgs. 112/1999).

⁸⁷ V. art. 38 che disciplina la **Delega di riscossione** (“In caso di delega di riscossione, il delegato, ..., riversa, ..., l'importo pagato, dando al delegante notizia”), e l'art. 41 la **Rappresentanza dei concessionari** (“Il rappresentante del concessionario può delegare uno o più dipendenti che lo rappresentano nel compimento degli atti inerenti il servizio di riscossione, dinanzi al giudice dell'esecuzione”) d.lgs. 112/99.

⁸⁸ FLESSATI, *op. cit.*, p. 85.

⁸⁹ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

⁹⁰ Disposizioni transitorie sono previste dagli artt. 57, 58 e 59 del medesimo d.lgs. 112/1999.

sponsabilità, uno o più collettori, con poteri di rappresentanza “in tutte le funzioni e gli atti inerenti al servizio di riscossione”, **legittimato a “rappresentare il concessionario nei giudizi avanti al pretore anche se non è munito di apposita procura”** .

Gli artt. 42 e 43 d.lgs. 112/99, prevedono che il concessionario possa nominare “**Ufficiali della riscossione**”, la cui nomina è garantita da particolari presupposti e formalità (art. 42), i quali esercitano le “funzioni nei comuni compresi nell’ambito del concessionario che lo ha nominato, in rapporto di lavoro subordinato con il concessionario stesso e sotto la sua sorveglianza” (art. 43). **Gli ufficiali della riscossione non possono farsi rappresentare o sostituire** (art. 43), **ma nulla esclude che possano rappresentare in giudizio il concessionario datore di lavoro.**

Infine, come è stato già ricordato, “Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l’ente creditore interessato, in mancanza risponde delle conseguenze della lite” (art. 39 d.lgs. 112/1999). Dalla citata disposizione si evince che

a) se la controversia riguarda **esclusivamente** la regolarità o la validità degli atti esecutivi, unico legittimato è il concessionario;

b) se la controversia riguarda **anche** la regolarità e validità degli atti esecutivi, sono legittimati a stare in giudizio, sia il concessionario che l’ente creditore (ufficio del Ministero o ente locale) (**litisconsorzio necessario** e successivo per chiamata di parte: art. 14, comma 3, d.lgs. 546/92);

c) se la controversia **non riguarda per nulla, se non formalmente**, la regolarità e validità degli atti esecutivi (come ad esempio nel caso che l’atto esecutivo impugnato non sia stato preceduto da atti di accertamento e quindi sia stato impugnato per questa ragione) unico legittimato è l’ufficio o l’ente impositore, e il concessionario può eccepire il difetto di legittimazione passiva senza che debba chiedere l’integrazione del contraddittorio, atteso che il difetto di *legitimatio ad causam* è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del giudizio⁹¹, e la inammissibilità che ne deriva (art. 18, comma 2, lett. c, e comma 4, d. lgs. 546/92) non può essere sanata dalla eventuale costituzione del terzo (ufficio finanziario o ente) chiamato (art. 22, comma 2, d.lgs. 546/92).

3.2. L’ufficio del Ministero delle finanze e gli enti locali – Gli uffici del Ministero delle finanze e gli enti locali sono accomunati dal fatto che **non**

⁹¹ “Salva la preclusione eventualmente formatasi, quando la questione sia stata sollevata e discussa nelle precedenti fasi processuali e la relativa statuizione non abbia formato oggetto di censura in sede di impugnazione” (Cass. n. 8775/1998).

possono stare in giudizio a mezzo di rappresentanti volontari. Infatti, il comma 1, dell'art. 11, precisa che soltanto le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 (uffici finanziari) e 3 (enti locali) possono stare in giudizio anche a mezzo di procuratore generale o speciale. Entrambi, poi, come si vedrà, non sono tenuti a munirsi di assistenza tecnica (art. 12, comma 1, d.lgs. 546/92).

3.2.1. L'ufficio del Ministero delle finanze – In deroga a quanto disposto dagli art. 25 c.p.c. e dalle specifiche norme sulla rappresentanza e difesa delle Amministrazioni Statali (R.D. 30.10. 1933, n. 1611, e successive modificazioni), l'art. 11 del d.lgs. 546/92 riconosce la capacità di stare in giudizio nelle controversie tributarie, non al Ministero (salvo che per il ricorso per cassazione in relazione al quale si applicano le norme comuni, se compatibili, ai sensi dell'art. 62, comma 2, d.lgs. 546/92), “bensì ai singoli uffici tributari periferici che hanno istruito la pratica oggetto del ricorso dinanzi alle nuove Commissioni tributarie [*rectius*: che sono responsabili dell'atto impugnato od omesso], fermo che per le controversie che rientrano nella competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria continuano ad applicarsi le norme generali”⁹². Più specificamente, “**in deroga al principio generale per cui la rappresentanza processuale delle amministrazioni statali spetta all'organo di vertice, la qualità di parte viene attribuita espressamente all'Ufficio dell'amministrazione Finanziaria che ha emanato l'atto impugnato o ha omesso di emettere l'atto richiesto.** Inoltre, al tempo stesso, si è previsto che tale ufficio, innanzi alle Commissioni tributarie, possa stare in giudizio **direttamente**, pur avendo facoltà – ma nel solo giudizio di secondo grado – di farsi assistere dall'Avvocatura dello Stato”⁹³. Giova ricordare ancora il testo della disposizione in esame che recita: “L'Ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio **direttamente** o mediante **l'ufficio del contenzioso** della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata”. La norma prevede, dunque, che “l'ufficio del Ministero delle finanze, che è parte ai sensi dell'art. 10, ... possa stare in giudizio direttamente nella persona del **titolare** o di un suo **delegato**, ovvero avvalendosi della rappresentanza dell'**ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale** sovraordinata. In questo caso non si prevede, pertanto, una rappresentanza volontaria, bensì è prevista una **rappresentanza legale alternativa**”⁹⁴. Oltre a riconoscere la capacità di agire all'ufficio periferico invece che all'amministrazione centrale, la disposizione in esame, co-

⁹² V. FLESSATI, *Op. cit.*, p. 95 e seg., ed AA ivi citati.

⁹³ Cass. n. 10420/1998.

⁹⁴ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

me meglio si vedrà in seguito, esonera l'ufficio stesso anche dall'obbligo della assistenza tecnica prevista per le altre parti (art. 12, comma 1, d.lgs. 546/92), potendo stare in giudizio **direttamente** o mediante l'**ufficio regionale del contenzioso**⁹⁵. Soltanto in grado di appello l'ufficio del Ministero può (e non deve) essere assistito dall'Avvocatura dello Stato (il cui patrocinio, invece, è obbligatorio per i giudizi dinanzi alla Corte Suprema di Cassazione)⁹⁶.

La capacità dell'ufficio di stare in giudizio **in primo grado** direttamente, in veste di resistente, è condizionata, implicitamente, alla circostanza che l'ufficio regionale del contenzioso non ritenga di costituirsi in luogo (in sostituzione?) dell'ufficio subordinato. Si deve ritenere che sia l'ufficio sovraordinato a decidere, in caso di contrasto (eventualmente sulla linea difensiva da adottare).

In grado di appello, invece, la legittimazione processuale attiva degli uffici periferici è condizionata alla preventiva autorizzazione regionale: "Gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere preventivamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio"⁹⁷. Inoltre, le istruzioni ministeriali

a) evidenziano che "le disposizioni concernenti l'autorizzazione all'impugnativa della direzione competente si rende applicabile dal 26 ottobre 1996, giorno successivo a quello di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della legge di conversione 24 ottobre 1996, n. 556, del D.L. 8 agosto 1996, n. 437, e pertanto il relativo adempimento dovrà essere osservato con riferimento a tutti gli appelli in relazione ai quali alla predetta data non sia ancora intervenuta la notifica dell'atto alla controparte";

b) raccomandano "agli uffici periferici di **richiedere tempestivamente** la predetta autorizzazione, attese le conseguenze negative che comporta la sua mancanza. Nell'atto di appello dovranno essere **indicati gli estremi** dell'autorizzazione";

c) ricordano che "la menzionata autorizzazione non va richiesta nel caso di proposizione di appello **incidentale**"⁹⁸.

⁹⁵ In forza dell'art. 39, comma 10, legge n. 449/1997, deve essere "destinata ad operare in sede regionale nel settore dell'accertamento e del contenzioso" personale di "alta professionalità". La disposizione, però non ha rilievo processuale, ma soltanto all'interno dell'organizzazione amministrativa.

⁹⁶ Come si vedrà, la facoltà di farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato è ora prevista anche in primo grado, ai sensi dell'art. 72 del d.lgs. n. 300/1999.

⁹⁷ La disposizione, già prevista nel testo originario del d.lgs. 546/92 è stata soppressa dall'art. 2, comma 1, lett. e), del D.L. 15 marzo 1996, n. 123 e poi reintrodotta con la legge di conversione n. 556/1996 del d.l. n. 437/1996.

⁹⁸ Circolare n. 291/E - 1996, *cit.*

Quanto alle conseguenze della mancanza dell'autorizzazione, "l' art. 52, secondo comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – secondo cui gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate e gli uffici del territorio del Ministero delle finanze devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale, rispettivamente, dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate e dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio - va interpretato, conformemente alla espressa previsione contenuta nella legge di delegazione (art. 30, comma 1, lett. g, n. 5, della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel senso che la mancata autorizzazione «de qua» e' causa di inammissibilita' dell'appello, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in quanto determina la mancanza di un presupposto processuale"⁹⁹. Se, però, l'ufficio produce l'autorizzazione successivamente alla proposizione dell'appello, questo non è inammissibile¹⁰⁰.

Un ulteriore limite alla autonomia processuale degli uffici scaturisce dall'art. 21 della legge 13 maggio 1999, n. 133, che, con riferimento all'art. 38 del d.lgs. n. 546/1992, dispone che le sentenze pronunciate nel secondo grado del giudizio, ai fini del decorso del termine breve di cui all'art. 325, 2° comma c.p.c., vanno comunque notificate all'Amministrazione Finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 11 del R.D. n. 1611/1933¹⁰¹.

Dopo la riforma attuata con d.lgs. n. 300/1999 e D.M. 28 dicembre 2000, riteniamo che, per quanto riguarda la *legitimatío ad processum* (salvo quanto si dirà per l'assistenza tecnica e per la legittimazione del Ministero dinanzi alla Corte Suprema), le cose non siano cambiate e che, quindi, *mutatis mutandis*, gli uffici locali abbiano mantenuto la capacità di agire, anche senza l'assistenza tecnica. Così pure gli uffici del contenzioso delle "nuove" direzioni regionali possono ancora stare in giudizio in luogo degli uffici locali e, comunque, devono preventivamente autorizzarli nel caso che intendano proporre appello principale. Infatti, come è già stato ricordato, le agenzie fiscali hanno ereditato tutti i rapporti giuridici, i poteri e le competenze, già appartenenti ai dipartimenti (art. 57, comma 1, d.lgs. 300/1999). Peraltro, l'art. 72 del citato d.lgs. 300/1999, intitolato appunto *Rappresentanza in giudizio*, disponendo che le Agenzie fiscali *possono* avvalersi del patrocinio della Avvocatura dello Stato, conferma implicitamente che in alternativa l'ufficio può

⁹⁹ Cass. n. 11321/2001

¹⁰⁰ Cass. n. 10242/2001.

¹⁰¹ Circolare n. 71/E – 2001, *cit.* Giova ricordare che, con sentenza n. 525/2000, la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 21 L. 133/1999, in relazione agli effetti retroattivi dello stesso.

stare in giudizio direttamente così come prevede l'art. 11, comma 2 d.lgs. 546/92. Queste conclusioni trovano conforto nella recente circolare ministeriale più volte ricordata, n. 71/E – 2001, secondo la quale “preso atto del trasferimento all’Agenzia delle Entrate delle funzioni pubbliche già di competenza del Dipartimento delle Entrate e tenuto conto di quanto disposto dall’art. 7, comma 3, del Regolamento di amministrazione, in base al quale gli Uffici locali dell’Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle Entrate, si ritiene che mantengano piena vigenza gli artt. 10 e 11 del d.lgs. n. 546/1992 e 17 del DPR n. 636/1972, che riconoscono ai medesimi uffici la posizione processuale di *parte* e l’**accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali, Regionali e Centrale**. ... sembra, invece, non più applicabile l’art. 11 del R.D. n. 1611/1933 né, di conseguenza, l’art. 21, comma 1, della legge n. 133/1999 – sia per quanto riguarda la procedura di notifica degli atti di controparte all’Avvocatura dello Stato, sia per quel che concerne, relativamente ai giudizi incardinati prima e dopo il 1° gennaio 2001, l’individuazione del Ministero delle Finanze come parte nel giudizio di legittimità, precedentemente affermata dalla giurisprudenza (Cass. nn. 2807 del 25.3.1999; 12315 del 5.11.1999).

Ne consegue che **la qualità di parte nel giudizio in materia tributaria compete all’Ufficio locale dell’Agenzia, con titolarità a ricevere le notifiche di ogni atto processuale e, in particolare, delle sentenze (delle Commissioni tributarie Regionali e della Centrale) e dei ricorsi avanti la Corte di Cassazione, tranne i casi in cui sia già intervenuta l’assunzione della difesa da parte dell’ufficio del contenzioso della Direzione regionale o dell’Avvocatura dello Stato, ai sensi e con le modalità di cui agli artt. 23, 53 e 54 del d.lgs. n. 546/1992”**.

3.2.2. Gli enti locali - Come recita l’art. 11, comma 3, d.lgs. 546/92, l’ente locale nei cui confronti è proposto ricorso sta in giudizio “mediante l’organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento”.

Secondo le istruzioni fornite dal Ministero delle finanze, l’ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, “può stare in giudizio legalmente per il tramite degli organi competenti alla rappresentanza, previsti dal proprio ordinamento (ai sensi dell’art. 36 della L. 8 giugno 1990, n. 142, per il comune, il sindaco o il suo delegato; per la provincia il presidente della provincia o il suo delegato; per la regione il presidente della regione o il suo delegato).

Relativamente al comune, va aggiunto che qualora la controversia riguardi l’**imposta comunale sulla pubblicità** e il **diritto sulle pubbliche affissioni** o la **tassa per l’occupazione di spazi e aree pubbliche** e il relativo servizio di accertamento e riscossione sia stato affidato in concessione a norma degli artt. 25 e 52 del d.lgs 15 novembre 1993, n. 507, **legittimato a sta-**

re in giudizio sarà il suddetto concessionario che, in forza del citato art. 25 del D. Lgs. Del 1993, subentra al comune in tutti i diritti e obblighi inerenti la gestione del servizio”¹⁰².

Occorre, però, ricordare che, se il servizio è **gestito direttamente**, le singole leggi di imposta prevedono che sia nominato un **funzionario responsabile**, che, secondo alcuni, sarebbe anche legittimato a stare in giudizio¹⁰³. In particolare gli artt. 11, 54 e 74 del d. lgs 15 novembre 1993, n. 507, rispettivamente, in materia di *imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni*, *tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche* e *tassa per lo smaltimento dei rifiuti*, prevedono che l'ente, in caso di gestione diretta del tributo, designi un funzionario “cui sono attribuiti la funzione ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale”. Questo, inoltre, “sottoscrive anche le richieste, gli avvisi, i provvedimenti relativi e dispone i rimborsi”.

Analogamente, l'art. 11, comma 4, in materia di **ICI**, prevede che “Con delibera della giunta Comunale è designato un funzionario cui sono conferite le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi”.

A seguito della cosiddetta **riforma Bassanini, di cui al d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29**, è stata realizzata la separazione delle competenze degli organi di vertice della pubblica amministrazione, in forza della quale agli organi di rap-

¹⁰² Circ. n. 98/E – 1996, *cit.* **Dopo la riforma attuata con il d.lgs. n. 446/1997, per accertare se la legittimazione processuale appartenga al concessionario, occorre fare riferimento alle convenzioni con le quali il servizio è stato affidato in gestione ai sensi dell'art. 52, del citato d.lgs. 446, e allo statuto del singolo ente. Tale conclusione non si pone in contrasto con il precetto legislativo di cui all'art. 11 d.lgs. 546/92. Questo infatti prevede che l'ente locale stia in giudizio mediante l'organo previsto dal proprio ordinamento. Quindi, se lo statuto consente le delega delle funzioni di rappresentanza processuale e questa sia contenuta nella convenzione, l'ente concessionario potrà legittimamente stare in giudizio per l'ente. Questa conclusione non si pone in contrasto con la norma di cui al comma 1 del medesimo art. 11 che esclude soltanto l'organo al quale l'ordinamento riconosce la legittimazione (nella specie il concessionario) possa poi trasferirla ad altri. L'art. 50, comma 10 del T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267), dispone: “Il sindaco e il presidente della provincia nominano i responsabili degli uffici e dei servizi, attribuiscono e definiscono gli incarichi dirigenziali e quelli di collaborazione esterna secondo le modalità ed i criteri stabiliti dagli artt. 109 e 110, nonché dai rispettivi statuti e regolamenti comunali e provinciali”.**

¹⁰³ Così FLESSATI, *Op. cit.*, p.99 e seg. Per LOVISETTI, *Ente locale “parte” nel processo tributario*, in *Corr. Trib.* 2000 (13), p. 920, sulla base delle previsioni statutarie e regolamentari può configurarsi una legittimazione concorrente del funzionario, accanto a quella del sindaco o del presidente presidente dell'ente impositore.

presentanza sono state attribuite le funzioni di direzione politica, mentre ai dirigenti sono state attribuite le funzioni di amministrazione¹⁰⁴, per cui **si pone il problema se, a seguito di tale riforma, non sia stata quanto meno estesa ai funzionari responsabili dei servizi tributari, la capacità di stare in giudizio**¹⁰⁵. In dottrina, più di un autore si è pronunciato a favore della

¹⁰⁴ L'art. 3, del d.lgs 3 febbraio 1993, n. 29 (*Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*), intitolato appunto *Indirizzo politico-amministrativo. Funzioni e responsabilità*, dispone:

“1. Gli **organi di governo esercitano le funzioni di indirizzo politico-amministrativo**, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare ed adottando gli altri atti rientranti nello svolgimento di tali funzioni, e verificano la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti. Ad essi spettano, in particolare:

- a) le decisioni in materia di atti normativi e l'adozione dei relativi atti di indirizzo interpretativo ed applicativo;
- b) la definizione di obiettivi, priorità, piani, programmi e direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione;
- c) la individuazione delle risorse umane, materiali ed economico-finanziarie da destinare alle diverse finalità e la loro ripartizione tra gli uffici di livello dirigenziale generale;
- d) la definizione dei criteri generali in materia di ausili finanziari a terzi e di determinazione di tariffe, canoni e analoghi oneri a carico di terzi;
- e) le nomine, designazioni ed atti analoghi ad essi attribuiti da specifiche disposizioni;
- f) le richieste di pareri alle autorità amministrative indipendenti ed al Consiglio di Stato;
- g) gli altri atti indicati dal presente decreto.

2. **Ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi**, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati.

3. Le **attribuzioni dei dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente ad opera di specifiche disposizioni legislative**.

4. Le amministrazioni pubbliche, i cui organi di vertice non siano direttamente o indirettamente espressione di rappresentanza politica, adeguano i loro ordinamenti al principio della distinzione tra indirizzo e controllo, da un lato, e attuazione e gestione dall'altro.

Si noti che, a decorrere dall'entrata in vigore del d.lg. 31 marzo 1998, n. 80 di riordino della giurisdizione in materia di pubblico impiego, **le disposizioni previgenti che conferiscono agli organi di governo l'adozione di atti di gestione e di atti o provvedimenti amministrativi di cui all'articolo 3, comma 2, del presente decreto, si intendono nel senso che la relativa competenza spetta ai dirigenti**.

¹⁰⁵ L'art. 16 (*Funzioni di direzione dei dirigenti generali*), comma 1, lett. f), del d.lgs. 29/1993, dispone testualmente: “I dirigenti generali: ... promuovono e resistono alle liti ed hanno il potere di conciliare e transigere”. Il Consiglio di Stato, però (sez. IV, sent.n. 1164 del 5 luglio 1999) ha puntualizzato che la disposizione riguarda soltanto le amministrazioni dello Stato (cfr. art. 13 D.Lgs. cit.), mente per ciò che riguarda gli enti locali “la disciplina di riferimento va rinvenuta nell'art. 51, commi 2-3, legge 8 giugno 1990, n. 142, che attribuisce ai di-

estensione ¹⁰⁶: “non pare possa attribuirsi in via esclusiva al sindaco la rappresentanza legale, appunto perché ai dirigenti è comunque riconosciuto il potere di impegnare l’ente verso l’esterno, la rappresentanza giudiziale dell’ente stesso nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie può allora spettare, oltre che al sindaco (cui è garantita dal citato art. 36 [legge 149/1990]) **anche al dirigente competente, sulla base però, si ribadisce, di un’apposita previsione statutaria o regolamentare che ciò disponga**. Resta poi in ogni caso necessaria l’**autorizzazione** ad agire o resistere nello specifico contenzioso rilasciata dalla giunta, atto nel quale andrà altresì **indicato a quale tra i due possibili rappresentanti dell’ente è attribuita** l’effettiva cura della causa” ¹⁰⁷. Ci troveremmo, dunque, di fronte ad una sorta di **legittimazione concorrente** controllata dalla giunta.

L’art. 182 c.p.c. prevede che il **giudice** (istruttore) **verifichi di ufficio la regolarità** della costituzione delle parti e, quando occorre, le inviti a completare o a mettere in regola gli atti e i documenti che riconosce difettosi (comma 1). In particolare, “Quando rileva un **difetto di rappresentanza**, di assistenza o di autorizzazione, il giudice può assegnare alle parti un termine per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l’assistenza, o per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, salvo che si sia avverata una decadenza” (comma 2).

Sul punto, la più recente giurisprudenza ha affermato i seguenti principi:

a) “L’**autorizzazione** a stare in giudizio, necessaria perché un ente pubblico possa agire o resistere in causa, attiene alla **legitimità ad processum, ossia all’efficacia e non alla validità** della costituzione dell’ente medesimo; essa, pertanto, **può intervenire ed essere prodotta anche nel corso del giudizio** ed ha **efficacia convalidante** dell’attività processuale svolta in precedenza, sicché il vizio di autorizzazione in primo grado ed anche a proporre impugnazione resta **sanato, con effetto retroattivo**, ancorché l’autorizzazione, la cui **produzione è consentita fino all’udienza di discussione davanti**

rigenti la direzione degli uffici e servizi, nonché l’adozione di tutti gli atti di gestione che impegnino l’ente locale verso l’esterno, ad eccezione di quelli attribuiti dalla legge o dallo statuto dell’ente ad altri organi dello stesso e nell’art. 36, comma 1, legge 142 del 1990, che attribuisce al sindaco la rappresentanza dell’ente”. V. LOVISETTI, *Op. cit.*, p. 920.

¹⁰⁶ V. FLESSATI, *op. loc. cit.* e LOVISETTI, *op. loc. cit.*

¹⁰⁷ LOVISETTI, *Op. loc. cit.* L’A. ricorda però che la Commissione Tributaria provinciale di Rovigo (sent. 21 aprile 1999, n. 1207, in *Trib. loc. e reg.*, 1999, p. 636) ha affermato che con la separazione tra le funzioni “politiche” e “amministrative”, **il potere di rappresentare il comune in giudizio spetta in via esclusiva al dirigente responsabile** del servizio, con il risultato che la costituzione in giudizio sottoscritta dal sindaco deve ritenersi **inammissibile** (p. 919 e seg.).

al collegio, intervenga dopo che sia scaduto il termine per proporre l'impugnazione stessa" (Cass. n. 327/1995; conf. SS. UU. 10045/1993);

b) "L'autorizzazione a stare in giudizio – che è condizione di efficacia e non requisito di validità della costituzione in giudizio dell'ente pubblico, talché, sebbene intervenga successivamente all'introduzione della causa è idonea a sanare retroattivamente le irregolarità (non rilevate dal giudice) inficiante la precorsa fase del procedimento – a seguito dell'entrata in vigore del **nuovo ordinamento delle autonomie locali, di cui alla legge 8 giugno 1990, n. 142, rientra nei compiti assegnati esclusivamente alla giunta municipale** (art. 35), con la conseguenza che la tardiva delibera, ove adottata sotto l'impero di tale innovativa disciplina, non necessita di alcuna ratifica consiliare (Cass. SS.UU. 2224/1994);

c) "L'autorizzazione al sindaco a stare in giudizio per conto del comune, una volta concessa nella forma prescritta e senza limitazioni, **non deve essere rinnovata per sperimentare i rimedi nei gradi superiori**, dovendosi intendere conferita fino alla definizione della lite" (Cass. 9490/1994). Pertanto, "l'autorizzazione conferita al sindaco del comune, per agire o resistere in giudizio in rappresentanza del comune medesimo, abilita anche alla proposizione dell'appello contro la sentenza di primo grado, **ove non contenga espresse limitazioni in proposito**" (SS.UU. 2438/1992);

d) "La **mancata produzione**, da parte di un ente pubblico territoriale, della delibera di autorizzazione del suo rappresentante legale a stare in giudizio concreta di per sè un'ipotesi di **difetto di autorizzazione** e ricade perciò nella previsione dell'art. 182, comma 2, c.p.c. (e non anche in quella del comma 1 del medesimo articolo, concernente soltanto le irregolarità della costituzione in giudizio intesa come specifico atto processuale), con la conseguenza che, se **rilevata dal collegio al momento della decisione, comporta necessariamente la declaratoria di inammissibilità** dell'atto introduttivo del giudizio, senza che il collegio stesso sia tenuto ad assegnare un termine, in quanto tale regolarizzazione è prevista dal citato art. 182, comma 2, solo con **riferimento alla fase istruttoria** ed inoltre si ricollega ad un **potere discrezionale del giudice di merito**¹⁰⁸, non sindacabile nel giudizio di legittimità, nel quale inoltre resta preclusa la produzione di detto documento al fine di dimostrarne la sussistenza nella pregressa fase processuale, ormai definita con la declaratoria suddetta" (Cass. SS.UU. 816/1995);

e) L'autorizzazione a stare in giudizio è "necessaria perché un ente pubblico possa agire o resistere in causa" (Cass. 327/1995; conf. 10045/1993).

¹⁰⁸ La disposizione contenuta nell'art. 182, comma 2, c.p.c. sembra compatibile con i poteri delle commissioni tributarie previste dall'art. 7 d.lgs. 546/1992.

In definitiva la capacità di stare in giudizio per gli enti locali, in materia tributaria, sembra che debba essere riconosciuta,

a) al legale rappresentante dell'ente (sindaco o presidente dell'ente) autorizzato alla lite;

b) al funzionario responsabile del tributo (in concorso con il legale rappresentante, sempre che non sia legittimato il concessionario) autorizzato alla lite;

c) il concessionario che abbia in gestione il servizio e sia subentrato nei rapporti tributari dell'ente locale (sulla base dello statuto, del regolamento dell'ente e della convenzione).

Anche la dottrina ha evidenziato le incertezze che investono il tema della rappresentanza processuale degli enti locali. "Prima delle recenti modifiche legislative, che hanno trovato attuazione con l'emanazione del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Dlgs 18 agosto 2000, n. 267), l'ente locale stava in giudizio tramite l'organo deputato alla rappresentanza, ai sensi dell'art. 36 della legge 8 giugno 1990, n. 142. Quindi, per mezzo del sindaco, del presidente della provincia, del presidente della regione o di un suo delegato. Per le controversie riguardanti l'imposta sulla pubblicità o la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche qualora il servizio sia stato affidato in concessione, ai sensi degli artt.25 e 52 del Dlgs 15 novembre 1993, n. 507, la legittimazione a resistere in giudizio è del concessionario.

A parte l'ipotesi dell'affidamento del servizio in concessione, come già rilevato, rimane ancora irrisolta la questione relativa alla rappresentanza e difesa in giudizio dell'ente locale, tenuto conto delle diverse pronunce giurisdizionali che hanno avuto modo di esaminare gli aspetti controversi"¹⁰⁹

4. L'assistenza tecnica, la rappresentanza processuale (ius postulandi) e le spese del giudizio - Gli artt. 12 (*Assistenza tecnica*), 13 (*Assistenza tecnica gratuita*) e 15 (*Spese del giudizio*) D.lgs. 546/1992, contengono una disciplina assolutamente innovativa rispetto al precedente regime del contenzioso tributario in quanto introducono gli istituti dell'obbligo (almeno in linea di principio) della difesa tecnica e della condanna alle spese della parte soccombente. In precedenza il difensore tecnico compariva obbligatoriamente soltanto nel giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, nel caso in cui fosse stata adita, secondo le norme ordinarie del c.p.c.

Ne deriva che il giudice tributario dopo aver controllato se le parti in causa abbiano la *legitimatio ad causam* e la *legitimatio ad processum*, deve verificare se, le parti stesse, abbiano osservato le regole dello *ius postulandi*, va-

¹⁰⁹ S. TROVATO, *Il processo tributario negli enti locali*, Milano 2001, p. 83.

le a dire le regole che disciplinano il potere delle parti di fare domande ed istanze alla Commissione, di “colloquiare”, cioè, con il giudice e con la controparte¹¹⁰. Dispone, infatti, l’art. 12, comma 1, d.lgs. 546/92: “Le parti diverse dall’ufficio del Ministero delle finanze o dall’ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore tecnico”.

4.1. L’obbligo della rappresentanza - Il primo problema, di carattere generale, che pone la lettura dell’art. 12, comma 1, del d.lgs 546/92, riguarda l’**estensione dell’obbligo della assistenza tecnica**, nel senso che la formulazione letterale della norma (“le parti ... devono essere assistite in giudizio da un difensore”) lascerebbe pensare che le parti del processo tributario possano stare in giudizio di persona (o tramite un rappresentante), con la mera assistenza tecnica del difensore, **non necessariamente fornito di rappresentanza**¹¹¹. Tuttavia, la rilettura “sistematica” della norma sembra portare ad una conclusione opposta, sulla base delle seguenti considerazioni:

a) l’art. 83 (*Procura alle liti*) c.p.c., dispone che “quando la parte sta in giudizio col ministero di un difensore [così come prescrive l’art. 12 in esame], questi **deve** essere munito di procura”;

b) il difensore è legittimato (*rectius*: obbligato) a firmare il ricorso, quando non sia sottoscritto direttamente dalla parte (art. 18, comma 3, d.lgs. 546/92), e tutti gli altri atti processuali (art. 84 c.p.c.)¹¹²;

c) la morte, la radiazione o la sospensione dall’albo o dall’elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell’art. 12 in esame, comporta la interruzione del processo *ipso iure*¹¹³, a norma dell’art. 40, commi 1 e 2, d.lgs. 546/92¹¹⁴.

¹¹⁰ V. BARBUTO, *Op.cit.*, che definisce il difensore la “**voce recitante**” del rito processuale, ovvero il “**professionista**” del processo.

¹¹¹ P.RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 477.

¹¹² Art. 84 (*Poteri del difensore*) c.p.c.: “Quando la parte sta in giudizio col ministero del difensore, questi **può compiere** e ricevere, nell’interesse della parte stessa, **tutti gli atti del processo** che dalla legge non sono ad essa espressamente riservati./In ogni caso non può compiere atti che importano disposizione del diritto in contesa, se non ne ha ricevuto espressamente il potere”.

¹¹³ Come già si è avuto modo di evidenziare gli eventi interruttivi che riguardano la parte che non sta in giudizio personalmente, ha efficacia dal momento della dichiarazione dell’evento stesso. Nel caso in esame, invece, l’interruzione si verifica al momento dell’evento (art. 40, comma 2).

¹¹⁴ L’art. 40 ripete quanto dispone, in generale, l’art. 301 c.p.c. che disciplina appunto gli effetti processuali della morte o impedimento del procuratore. Quest’ultima disposizione precisa, inoltre, che “Non sono cause d’interruzione la **revoca** della procura o la **rinuncia** ad essa” (art. 301, comma 3, c.p.c.).

In definitiva, dunque, “si deve convenire con quella parte della dottrina che, alla stregua di una interpretazione sistematica, ha espresso l’avviso secondo il quale il difensore in questione svolge in realtà la duplice funzione di assistenza e di rappresentanza”¹¹⁵.

4.2. Limiti all’obbligo della assistenza tecnica - L’obbligo della assistenza tecnica, però, non è assoluto, e lo stesso art. 12 d.lgs. 546/92, prevede alcuni limiti, di carattere oggettivo (in relazione al valore o alla materia della controversia) o soggettivo (in relazione alla tipologia ed ai requisiti delle parti e/o dei loro rappresentanti)¹¹⁶.

4.2.1. Il valore della controversia e i ricorsi contro il ruolo dei centri di servizio - Il **primo limite** è connesso, in parte, al **valore**, in parte alla **materia** della controversia¹¹⁷. Infatti, il comma 5 dell’art. 12, contiene tre precise disposizioni (relative alla facoltà di stare in giudizio senza assistenza tecnica in ragione del valore minimo della controversia, ai criteri di valutazione della controversia e al potere di imporre comunque l’assistenza tecnica), che conviene esaminare analiticamente.

La prima disposizione, di carattere generale, sancisce che “Le controversie di **valore inferiore a 5.000.000 di lire**¹¹⁸, anche se concernenti atti impositivi dei comuni, e degli altri enti locali, **nonché i ricorsi di cui all’art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787**, possono essere proposti **direttamente dalle parti interessate**, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica”. Pertanto, l’obbligo della assistenza tecnica non vige quando si tratti di

- a) controversie tributarie di valore inferiore ai cinque milioni di lire;
- b) ricorsi contro il ruolo formato dai centri di servizio, a norma dell’art. 10 DPR n. 787/1980, senza alcun limite di importo.

¹¹⁵ P. RUSSO, *Op.cit.*, p. 477.

¹¹⁶ Naturalmente, ogni eccezione viene meno quando la controversia venga portata alla cognizione della Corte Suprema di Cassazione, dinanzi alla quale la parte può stare in giudizio soltanto a mezzo di un difensore iscritto nell’albo per il patrocinio dinanzi alle giurisdizioni superiori.

¹¹⁷ Anche dinanzi al giudice ordinario è previsto che le parti possano stare in giudizio personalmente quando il valore della causa non ecceda lire un milione.

¹¹⁸ Il limite, originariamente fissato nella misura di lire 1.000.000, poi portato a lire 3.000.000, è stato così elevato dall’art. 2, comma 1, lett. a, del d.l. 15.3.1996, n. 123, reiterato nel d.l. 16.5.1996, n. 259 ed ancora reiterato dal d.l. 8.8.1996, n. 437, convertito nella legge 24 ottobre 1996, n. 556. Con l’avvento dell’**euro** sarà necessario rideterminare il limite di valore, utilizzando la nuova moneta ed apportando gli arrotondamenti che consentano una semplificazione dei calcoli.

La **ratio della deroga prevista sub b)** può essere ravvisata nel fatto che si tratta, in genere, di controversie che **non presentano problemi giuridici di particolare complessità**, trattandosi, sostanzialmente, di ricorsi avverso cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'**art. 36-bis** DPR 600/1973. Questa disposizione, come è noto, ha riconosciuto all'amministrazione finanziaria il potere di rettificare gli errori commessi dal contribuente, in sede di dichiarazione, al fine di determinare correttamente l'imposta dovuta. Infatti, l'amministrazione può procedere direttamente alla correzione degli errori, sempre che si tratti di errori di calcolo o errori materiali riconducibili alla tipologia espressamente elencata dal citato art. 36 bis¹¹⁹.

Il limite del **valore**, serve ad evitare che le parti debbano sobbarcarsi (anche quando non lo desiderino) agli oneri di una difesa tecnica in presenza di **controversie bagatellari**, almeno tendenzialmente. La stessa disposizione, poi, detta i criteri per stabilire il valore della controversia: "Per valore della lite si intende l'**importo del tributo** al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative **esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni**, il valore è costituito dalla somma di queste" (art. 12, comma 5, seconda alinea, d.lgs 546/92). Quindi, occorre distinguere:

a) le controversie che **non hanno ad oggetto esclusivamente la irrogazione di sanzioni**, per le quali il valore della stessa deve essere calcolato tenendo conto soltanto del "tributo", con esclusione degli interessi e delle sanzioni irrogate;

b) le controversie che hanno ad oggetto **esclusivamente le irrogazioni di sanzioni**, per le quali il valore deve essere considerato cumulando le stesse¹²⁰.

¹¹⁹ V. F. NAPOLITANO, *L'assistenza tecnica*, in AA. VV. *Il processo tributario*, a cura di TESAURO, *cit.*, pp. 239 e segg. L'A. osserva che l'esclusione dall'obbligo della assistenza tecnica dovrebbe essere estesa anche alle ipotesi **omologhe**, previste dalla legge sull'**iva** (art. 54 bis DPR 633/1972).

¹²⁰ Nessuna indicazione viene fornita per le controversie che abbiano ad oggetto **soltanto il computo degli interessi**. Nel dubbio sembra consigliabile munirsi di difensore anche in questo tipo di giudizi. Anche se la *ratio* della norma porterebbe a ritenere che se la somma contestata non supera comunque i cinque milioni non sia necessaria l'assistenza tecnica. Così M. BLANDINI, *Il processo tributario*, ed. *Il Sole 24 ore*, 2000, p. 55: "Chi scrive, interpretando estensivamente la norma, ritiene che il valore di riferimento (5 milioni) sarà quello che vale a determinare se vi sia o meno dispensa dall'obbligo di munirsi di difensore tecnico". In dottrina, poi, si ritiene che la **regola generale del patrocinio obbligatorio** debba valere anche con riferimento alle liti di **valore indeterminato** "in considerazione del fatto che, nei casi in cui il legislatore ha voluto collegare a particolari fattispecie la previsione facoltativa dell'assistenza tecnica, lo ha previsto espressamente" (F. NAPOLITANO, *Op.cit.*, p. 238 ed AA. Ivi citati).

Quid iuris se il ricorrente impugna un atto relativo a più tributi, per ognuno dei quali il debito d'imposta non superi i cinque milioni, ma il cui **cumulo** porti al superamento di tale soglia?

Le prime indicazioni giurisprudenziali sembrano privilegiare il criterio del calcolo del valore per ciascun tributo, nel senso che seppure venga impugnato un atto avente ad oggetto una pretesa tributaria superiore nel complesso ai cinque milioni di lire, si debba tenere conto dei valori controversi per ciascun tributo. Ciò in ossequio alla formulazione letterale della norma che fa riferimento al "tributo"¹²¹. In verità la tesi della non cumulabilità degli importi relativi ai singoli tributi, ai fini della valutazione della controversia, nell'ambito del disposto dell'art. 12 in esame, è confortata anche dal raffronto con la parte della disposizione che riguarda le controversie relative alle sanzioni, nella quale il legislatore si è preoccupato di stabilire che il valore della controversia stessa deve essere calcolato sommando l'ammontare delle singole sanzioni, mentre invece non si è preoccupato di stabilire lo stesso criterio anche in relazione alle controversie relative alla obbligazione tributaria. Non sembrano però prive di rilievo anche le argomentazioni addotte da coloro che invece ritengono che il valore della controversia debba essere calcolato tenendo conto dell'intero "carico tributario", il quale quando superi complessivamente la soglia dei cinque milioni di lire non può più essere considerato *bagatellare*. Questa seconda ipotesi, peraltro, sembra "supportata anche dalle norme del codice di procedura civile laddove all'art. 10, relativo alla competenza per valore, è espressamente stabilito che <<le domande nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro>>"¹²².

Sul problema del valore delle controversie fiscali il **Ministero ha fornito le seguenti indicazioni:**

a) la formulazione della norma in esame (art. 12, comma 5, d.lgs. 546/92) "è sostanzialmente riproduttiva dell'art. 2-quinquies, comma 4, lettera b), del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656", in relazione alla quale lo stesso Ministero, con circolare n. 197/E del 30 novembre 1994, ha chiarito che "**il valore della lite deve essere calcolato con riferimento al totale richiesto con l'atto di imposizione**, anche se quest'ultimo si riferisca a più imposte contemporaneamente (ad esempio: IRPEF ed ILOR, ovvero IRPEG ed ILOR)"¹²³;

¹²¹ Commissione tributaria provinciale di Salerno, sentenza n. 269 del 25 ottobre 1996, riportata in NAPOLITANO, *Op. cit.*, p. 238.

¹²² NAPOLITANO, *Op. cit.*, p. 238 e seg. ed AA. Ivi citati.

¹²³ V. circ.n. 98/E – 1996.

b) in caso di *perdita*, “il *valore* da attribuire alla lite va determinato con riferimento all’imposta virtuale o alla maggiore imposta effettiva relativa alla differenza tra perdita dichiarata e la minore perdita accertata dall’ufficio”¹²⁴;

c) “Per quanto riguarda, invece, le controversie concernenti gli atti relativi alle **operazioni catastali** indicate nell’art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, si ritiene che alle stesse **non risulti applicabile la disposizione riguardante l’esclusione dall’assistenza tecnica**, di cui al comma 5 dell’articolo in commento. Ciò, sia per la particolare natura delle controversie medesime, sia in considerazione del fatto che per le stesse non può determinarsi un valore della lite nei termini specificati dalla disposizione in esame”¹²⁵.

Secondo la **giurisprudenza di legittimità**, “nel nuovo processo tributario, e’ riconosciuta al contribuente la facolta’ di stare in giudizio personalmente nel solo caso in cui la controversia risulti di valore inferiore ai cinque milioni (art. 12, comma primo, D.Lgs. 546/92), salvo diverso avviso dell’organo giudicante (che puo’ sempre imporre l’assistenza tecnica), e sempre che il limite di valore predetto risulti dal «petitum» sì come rappresentato dall’amministrazione finanziaria. (Principio affermato dalla S.C. con riferimento a fattispecie in cui il ricorrente, pur non contestando che il «petitum» da parte dell’amministrazione finanziaria fosse superiore al tetto dei cinque milioni, assumeva di avere in realtà provato trattarsi di una pretesa palesemente infondata ed abnorme: nell’escludere la legittimità della costituzione in giudizio del predetto senza l’assistenza del difensore, la S.C. ha osservato come il fatto stesso che il contribuente avesse dovuto fornire la prova dell’abnormalità della pretesa fiscale, riducendone l’importo controverso entro il limite dei cinque milioni, dimostrava, *ipso facto* che l’oggetto del giudizio nel suo complesso superava il limite fissato *ex lege*)”¹²⁶.

L’**ultima parte dell’art. 12**, in esame, infine, dispone: “Il **presidente** della commissione o della sezione o il **collegio** possono tuttavia **ordinare alla parte di munirsi di assistenza** tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l’incarico ad un difensore abilitato”. In questi casi “viene fissato un termine alla parte per conferire il relativo incarico. Trattasi di un termine la cui inosservanza determina l’estinzione del giudizio per inattività delle parti”¹²⁷, con la conseguenza che le spese, come si vedrà, restano a carico di chi le ha anticipate (art. 45, comma 2, d.lgs 546/1992).

¹²⁴ V. circ. n. 291/E – 1996, *cit.*

¹²⁵ Circ. n. 291/E – 1996, *cit.*

¹²⁶ Cass. n. 10133/2000.

¹²⁷ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

Il potere può essere esercitato in relazione alle controversie escluse dal regime dell'assistenza tecnica obbligatoria in ragione del valore o per la materia (ricorsi contro il ruolo ex art. 36 bis DPR 600/72). Non certo per imporre l'assistenza tecnica a chi non ne ha bisogno (soggetti abilitati) o alle parti cui la legge riconosce il diritto di agire direttamente (uffici del Ministero ed enti locali). In tal senso la giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la commissione tributaria, "chiamata a giudicare una controversia di valore superiore a lire 5.000.000 non è tenuta a disporre, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, che il contribuente convenuto in giudizio si munisca dell'assistenza tecnica di un difensore, atteso che tale disposizione, che dà facoltà al Presidente o al Collegio di ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica, **non è riferibile alle controversie di valore superiore a lire 5.000.000, nelle quali la eventuale costituzione personale in giudizio della parte privata senza assistenza di difensore va considerata *tamquam non esset***"¹²⁸. Tale indirizzo, però, è in contrasto con la pronuncia della Corte Costituzionale, secondo la quale, "**in caso di controversia di valore superiore ai cinque milioni di lire, la sottoscrizione del ricorso da parte dello stesso contribuente privo dei requisiti professionali non produce l'inammissibilità del gravame. In forza del complessivo richiamo all'intero art. 12, comma 5, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, operato dal successivo art. 18, comma 3, l'irregolarità è sanabile qualora sia osservato l'ordine dato al ricorrente, da parte del giudice tributario, di munirsi di assistenza tecnica entro un termine perentorio contestualmente fissato**"¹²⁹. La Corte Costituzionale era stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'art. 12 nella parte in cui impone l'obbligo della assistenza tecnica pur nel rispetto dei termini di decadenza molto contenuti per proporre il ricorso, ed ha risposto affermando che l'inammissibilità del ricorso presentato personalmente, quando sia obbligatoria l'assistenza tecnica, opera soltanto dopo che il ricorrente sia stato inutilmente invitato a provvedere, ai sensi del combinato disposto degli artt. 18, comma 3, e 12, comma 5, d.lgs. 546/92¹³⁰.

¹²⁸ Cass. n. 1781/1999.

¹²⁹ C.Cost. 13 giugno 2000, n. 189. Giova ricordare il testo del comma 3, dell'art. 18 (che nel suo complesso disciplina il ricorso introduttivo del giudizio) del d.lgs. 546/92: "Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, **nel qual caso vale il disposto dell'art. 12, comma 5**. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2".

¹³⁰ V. BUSCEMA DI GIACOMO, *Op. cit.*, p.69 e seg.

4.2.2. Eccezioni di carattere soggettivo - Non sono tenuti all'assistenza del difensore, l'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, ai quali però non è preclusa la via dell'assistenza facoltativa, come si vedrà in seguito. Così pure, "i soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 [per l'abilitazione all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie] possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori" (c.d. *autodifesa*). Quest'ultima disposizione ricalca il contenuto dell'art. **86 (Difesa personale della parte) c.p.c.**, in forza del quale: "La parte o la persona che la rappresenta o assiste, quando ha la qualità necessaria per esercitare l'ufficio di difensore con procura presso il giudice adito, può stare in giudizio senza il ministero di altro difensore"¹³¹. Quella dell'autodifesa è una **semplice facoltà** e non esclude che colui che se ne possa avvalere nomini, invece un altro difensore.

Come è noto, però, "**Il curatore non può assumere la veste di avvocato o di procuratore che riguardano il fallito**" (art. 31, comma 3, R.D. 16 marzo 1942, n. 267, L.F.). Conseguentemente, le istruzioni ministeriali avvertono che il curatore fallimentare non può assumere la veste di difensore tecnico del fallito nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie, anche quando sia abilitato, **salvo per quelle già pendenti prima della entrata in vigore della nuova disciplina del contenzioso tributario**¹³².

4.3. La procura alle liti: contenuti e forma – L'art. **83 (Procura alle liti), c.p.c.**, stabilisce che "quando una parte sta in giudizio col ministero di un difensore, questi deve essere munito di procura", la quale "può essere **generale** o **speciale**" (commi 1 e 2). Quanto alla forma, "deve essere conferita con **atto pubblico** o **scrittura privata autenticata**" (comma 2). La **procura speciale**, inoltre, "può essere anche apposta **in calce o a margine** della citazione, del ricorso, della comparsa di risposta o d'intervento, del precetto o della domanda di intervento nell'esecuzione. In tali casi l'autografia della sottoscrizione della parte **deve** essere **certificata dal difensore**. La procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che sia però congiunto materialmente all'atto cui si riferisce" (comma 3). L'art. 12, comma 3, del d.lgs. 546/92, contiene una disposizione specifica che disciplina la forma in cui deve essere rilasciata la *procura ad litem* nel processo tributario: "Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con **atto pubblico** o con **scrittura privata autenticata** od anche **in calce** o **a margine** di un **atto del processo**,

¹³¹ In ogni caso, però, "nel giudizio di legittimità, la difesa personale del ricorrente è ammissibile solo se egli risulta iscritto nell'albo degli avvocati e sia abilitato ad esercitare l'ufficio di difensore presso il giudice adito" (Cas. SS.UU. n. 3879/1979).

¹³² Circ. n. 291/E – 1996, *cit.*

nel qual caso la sottoscrizione autografa è **certificata dallo stesso incaricato**. All'**udienza pubblica** l'incarico può essere conferito **oralmente** e se ne dà atto a verbale"¹³³. La norma, in parte, ricalca la disposizione codicistica, in parte, invece, se ne discosta. La ricalca quando prevede che la procura sia conferita, in linea di principio, con atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero nella forma del mandato in calce o a margine. Se ne discosta laddove prevede che il mandato possa essere conferito in calce o a margine di qualsiasi atto processuale, senza la necessità che sia materialmente congiunto all'atto cui si riferisce, ma innanzitutto laddove prevede che l'incarico possa essere conferito **oralmente all'udienza pubblica**. Quest'ultima disposizione deve essere coordinata con il disposto, già esaminato sotto altro profilo, dell'art. 18, comma 3, d.lgs. 546/92, nella parte in cui stabilisce che "il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5". Premesso che il successivo comma 4 del medesimo art. 18, non prevede l'omissione della **nomina del difensore** come causa di inammissibilità del ricorso (inammissibilità che può essere dichiarata per inattività della parte, *ex* art. 45 d.lgs. 546/92, soltanto se, a seguito di invito del Presidente o del Collegio, la parte non provveda)¹³⁴, se ne deve dedurre che il ricorrente, in ogni caso, può sottoscrivere personalmente il ricorso e, se poi occorre il patrocinio tecnico, può provvedervi successivamente o direttamente all'udienza pubblica o entro il termine che gli venga imposto. Il comma 4 del medesimo art. 18, prevede la inammissibilità del ricorso soltanto se "il ricorso ... non è sottoscritto a norma del comma precedente", vale a dire o dal difensore o anche soltanto dal ricorrente direttamente (salvo poi a regolarizzare il mandato difensivo). In pratica, il ricorrente può anche sottoscrivere personalmente il ricorso predisposto dal difensore tecnico (già nominato con mandato valido tra le parti), menzionandolo o meno, salvo poi ad "ufficializzare" *erga omnes* la nomina con le forme di rito. Quindi, nel processo tributario, resta confermata la regola secondo la quale "**la procura al difensore dell'attore può essere rilasciata in data posteriore alla notificazione dell'atto**" (art. 125, comma 2, c.p.c.)¹³⁵.

¹³³ Le istruzioni ministeriali evidenziano che "secondo le regole generali della procedura civile, la procura alle liti può essere generale e, quindi riferirsi ad una serie indefinita di processi, oppure speciale, cioè conferita per un determinato giudizio o per una sua fase. La procura speciale, se nell'atto non è espressa una volontà diversa, si presume riferita ad un unico grado del processo." (circ. n. 98/E - 1996, *cit.*).

¹³⁴ V. la già citata sent. n. 189/200 della Corte Costituzionale.

¹³⁵ *Contra*: "La norma nulla dice a proposito del momento di conferimento della procura. Tuttavia, atteso che il ricorso deve contenere il conferimento dell'incarico e deve essere sotto-

In mancanza di altre specifiche disposizioni, giova ricordare i precetti generali contenuti nel codice di rito, in tema di procura alle liti:

a) “La **procura speciale** si presume conferita soltanto per un determinato grado del processo, quando nell’atto non è espressa volontà diversa” (art. 83, comma 4, c.p.c.);

b) “La **procura può essere sempre revocata e il difensore può sempre rinunciarvi**, ma la revoca e la rinuncia non hanno effetto nei confronti dell’altra parte finché non sia avvenuta la sostituzione del difensore” (art. 85);

c) Come è già stato ricordato, “Quando la parte sta in giudizio col ministero del difensore, questi **può compiere e ricevere, nell’interesse della parte stessa, tutti gli atti del processo** che dalla legge non sono ad essa espressamente riservati./In ogni caso non può compiere atti che importano disposizione del diritto in contesa, se non ne ha ricevuto espressamente il potere” (art. 84 c.p.c.);

d) La **mancanza dei requisiti di validità** della *procura ad litem* determina la nullità dell’atto e la conseguente **inammissibilità** del ricorso ai sensi dell’art. 156, comma 2, c.p.c.¹³⁶, sempre che non venga regolarizzata ai sensi dell’art. 12, comma 5, ultima parte (su ordine del presidente o del collegio) o comma 3 (all’udienza pubblica, oralmente);

e) La parte, inoltre, “può farsi assistere **da uno o più avvocati**, e anche da un consulente tecnico nei casi e nei modi stabiliti” dal codice di rito (art. 87 c.p.c).

A proposito di quest’ultima disposizione, che consente la nomina di **più difensori**, occorre chiedersi se la stessa sia in contrasto con la previsione del primo comma dell’art. 12, in esame, che, testualmente, recita: “Le parti ... de-

scritto dal difensore tecnico, si ritiene applicabile l’art. 125, ultimo comma del codice di procedura civile, a mente del quale la procura non può essere rilasciata in data successiva alla notificazione dell’atto di ricorso” (Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*). In realtà, il comma 3 dell’art. 125 c.p.c, aggiunge che se la citazione deve essere sottoscritta dal difensore munito di mandato speciale, non si applica la disposizione del comma precedente che consente che la procura sia rilasciata successivamente alla notifica dell’atto. A parte il fatto che il comma 3 sembra dettato specificamente per la citazione e non per qualsiasi atto (e nella specie trattasi di ricorso, atto elencato accanto alla citazione nell’art. 83 c.p.c.), la circolare non tiene conto del fatto che dall’analisi dell’art. 18, comma 3, d.lgs. 546/92, si evince, specialmente dopo l’intervento della Corte Costituzionale (sent. 189/2000), che non necessariamente il ricorso introduttivo deve essere sottoscritto dal difensore, anche quando la sua assistenza sia obbligatoria; né tiene conto della speciale disposizione in forza della quale l’incarico difensivo può essere conferito anche oralmente nella pubblica udienza.

¹³⁶ V. FLESSATI, *Op.cit.*, p. 154.

vono essere assistite in giudizio **da un difensore abilitato**". In mancanza di ulteriori elementi testuali che possano chiarire se il riferimento ad un difensore debba intendersi nel senso che le parti debbano avere non più di un difensore (in deroga alla norma generale), ovvero nel senso che debbano avere almeno un difensore. Riteniamo che debba valere la regola generale che **consente** appunto l'**assistenza di più difensori**. L'intento del legislatore, infatti, era quello di introdurre nel processo tributario la regola della assistenza tecnica, e non di prevedere una deroga ai principi stabiliti dal codice di rito¹³⁷.

Infine, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 1 del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 (TU delle disposizioni sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato), *la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato, anche se organizzate ad ordinamento autonomo, spettano alla Avvocatura dello Stato* (comma 1), e che *gli avvocati dello Stato, esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede e non hanno bisogno di mandato, neppure nei casi nei quali le norme ordinarie richiedono il mandato speciale, bastando che consti della loro qualità* (comma 2).

4.4. I soggetti abilitati alla difesa – Le parti dunque, devono essere assistite da un "difensore abilitato". L'art. 12, comma 2, d.lgs. 546/1992, elenca soggetti con **abilitazione di carattere generale** e soggetti con **abilitazione a carattere limitato e specifico**. Stabilisce infatti che sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie:

a) **gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali**, regolarmente **iscritti nei relativi albi professionali** (*abilitazione a carattere generale*);

b) "Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, **se iscritti nei relativi albi professionali**" (*abilitazione a carattere specifico*):

aa) "i **consulenti del lavoro**, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta relativi alle ritenute medesime";

bb) "gli **ingegneri, gli architetti, i geometri**¹³⁸, i **periti edili, i dotto-**

¹³⁷ Per una più ampia analisi delle problematiche connesse alla difesa tecnica nel processo tributario e per un esauriente ed aggiornato panorama bibliografico v. FLESSATI, *Op.cit.* pp. 134 e segg. V. anche NAPOLITANO, *Op. cit.*, pp. 232 e segg.

¹³⁸ Con specifico riferimento ai geometri la Corte di Cassazione ha affermato (ma il principio è valido per tutte le categorie di persone con abilitazione limitata o specifica) : "Poiché la legge attribuisce al geometra il potere di difendere (assistere tecnicamente) le parti private nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie unicamente nelle cause aventi ad oggetto le ma-

ri agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”;

cc) Sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica (“In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia”), **limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR e l'IRPEG** (*abilitazione a competenza limitata*), se **iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate**:

– “i soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600” (vale a dire, “gli **impiegati** delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria, nonché gli **ufficiali** ed i **sottufficiali** della guardia di finanza, collocati a **riposo** dopo almeno **venti anni di effettivo servizio** ¹³⁹”);

– “i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli dei periti ed esperti** tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la **subcategoria dei tributi**, in possesso di diploma di **laurea in giurisprudenza** o in **economia e commercio** o **equipollenti** o di diploma di **ragioniere**”;

dd) Sono, poi, abilitati al patrocinio: “i **dipendenti delle associazioni delle categorie** rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del la-

terie specificamente e minuziosamente elencate nell'art. 12, comma secondo del D.L. n. 546/92 (correlate alla specifica abilitazione professionale dallo stesso ottenuta), ne consegue che l'eventuale esercizio della difesa, da parte di tale professionista, in controversie con oggetto esorbitante dalle materie medesime, deve ritenersi vietato dalla legge stessa, a garanzia del fondamentale diritto della parte privata ad una difesa tecnica (art. 24, comma secondo, Cost.). Da ciò discende ulteriormente che, in questi casi, ogni sua eventuale attività, risultando effettuata in assoluta carenza di potere, debba ritenersi radicalmente nulla e, pertanto, la eventualità dell'avvenuta sottoscrizione del ricorso introduttivo vada parificata alla fattispecie della mancanza di sottoscrizione, prevista dall'art. 18, comma quarto, del D.L. cit., la quale comporta la sanzione dell'inammissibilità del ricorso, la quale non è suscettibile di sanatoria alcuna” (Cass. 3845/2000).

¹³⁹ Occorre, per questi soggetti, anche l'autorizzazione del Ministero delle finanze, che “può essere revocata in ogni tempo con provvedimento motivato”. “Il Ministero tiene l'elenco delle persone autorizzate e comunica alle segreterie delle commissioni tributarie le relative variazioni” (art. 63, comma 3, DPR 600/73). L'ultimo comma dell'art. 63 DPR 600/73 stabilisce inoltre: “Chi esercita le **funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria in violazione** del presente articolo è punito con la multa [v. però art. 39, l.689/1981] da lire 50.000 a lire 500.000”.

voro (C.N.E.L.) e i **dipendenti delle imprese**¹⁴⁰ o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di **laurea in giurisprudenza** o in **economia e commercio** o **equipollenti** o di diploma di **ragioneria** e della relativa **abilitazione professionale**¹⁴¹ (*abilitazione generale ma condizionata*);

ee) “Sono inoltre abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i **funzionari delle associazioni di categoria** che, alla data di entrata in vigore del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultano **iscritti nell’elenco tenuto dall’Intendenza di finanza** competente per territorio, ai sensi dell’art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

E’ stato notato che dalla ampia elencazione dell’art. 12, in esame, risultano esclusi alcuni soggetti che erano abilitati alla rappresentanza e difesa del contribuente dinanzi alle “vecchie” commissioni, ai sensi dell’art. 30 del D.P.R. 636/1972. Si tratta dei notai e degli spedizionieri doganali¹⁴². La **Corte Costituzionale**, investita della questione¹⁴³, ha escluso che l’estensione dell’abilitazione all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie a soggetti diversi dagli avvocati possa comprimere il diritto di difesa. Né appare irragionevole il riconoscimento della abilitazione al patrocinio a soggetti la cui esperienza professionale dovrebbe comunque garantire una adeguata cognizione delle materie oggetto del contenzioso¹⁴⁴. Ovviamente la difesa dinanzi alla Corte di Cassazione non può che essere affidata esclusivamente ad avvocati abilitati al patrocinio dinanzi alle giurisdizioni superiori. Infatti, è stato ritenuto suscettibile di **valutazione disciplinare il comportamento dell’avvo-**

¹⁴⁰ Dubbi interpretativi sono stati prospettati in relazione alla nozione di “impresa”, nel senso che non sarebbe chiaro se la stessa debba essere intesa in termini civilistici, ovvero in termini fiscali, con riferimento, quindi, all’esercizio di attività che producono il reddito d’impresa in base al Capo VI del Tuir. Sul punto, il Ministero si è pronunciato nei seguenti termini: “La formulazione della norma induce a ritenere che il legislatore abbia voluto riferirsi ad un concetto ampio di impresa, intendendosi per tale quella che produce il relativo reddito ai sensi dell’art. 51 del Tuir, atteso che il richiamo che la norma stessa opera all’art. 2359 del codice civile consente di affermare che si debba far riferimento alla nozione di impresa nella sua accezione non fiscale solo nell’ipotesi in cui al concetto di impresa sia correlato il menzionato riferimento civilistico (cioè nel caso delle società controllate)” (Circ. 291/E – 1996 *cit.*).

¹⁴¹ Con D.M. 18 novembre 1996, n. 631 (*Regolamento recante la disciplina dell’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali*), sono state stabilite le disposizioni di attuazione relativamente alle categorie di soggetti abilitati di cui ai punti c) e d).

¹⁴² FLESSATI, *Op. cit.*, p. 147.

¹⁴³ Cass. Sez. V, 18 aprile 2001, n. 5712.

¹⁴⁴ Corte Cost. n. 210/1998.

cato che accetti il mandato difensivo conferito congiuntamente ad professionista non abilitato (ricorso per cassazione proposto sulla base di una procura rilasciata congiuntamente ad un avvocato abilitato e ad un dottore commercialista)¹⁴⁵.

4.5. La disciplina dell'assistenza tecnica in relazione alle singole parti

- Anche in relazione allo *ius postulandi*, quindi, sono previste disposizioni differenziate per gli uffici del Ministero, per gli enti locali e per le altre possibili parti del processo tributario (contribuente ed equiparati e concessionari del servizio di riscossione). Infatti, a norma dell'art. 12, comma 1, citato, **soltanto** "Le parti **diverse dall'ufficio del Ministero** delle finanze o dall'**ente locale** nei cui confronti è stato proposto il ricorso, **devono** essere assistite in giudizio da un **difensore abilitato**". Pertanto, gli uffici del Ministero delle finanze e gli enti locali stanno in giudizio secondo le disposizioni dell'art. 11, comma 2 e 3, d.lgs. 546/92 (vale a dire, gli uffici "direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso", e gli enti "mediante l'organo di rappresentanza"), senza necessità di assistenza tecnica, alla quale comunque in taluni casi (nei termini in cui si dirà) possono fare ricorso, fatte salve le specifiche prescrizioni, come quella in forza della quale "L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato" (art. 12, comma 4, d.lgs. 546/92).

4.5.1. La difesa tecnica del contribuente e del concessionario del servizio di riscossione. – Per questi soggetti processuali, non c'è altro da aggiungere a quanto già detto. Sono essi, soggetti privati, che hanno l'onere di munirsi di difensore tecnico, quando non ricorrano le ipotesi di esclusione. Possono adire il giudice e stare in giudizio direttamente, quando il valore della controversia lo consenta e non sussistano difficoltà tecniche che inducano il giudice tributario ad invitare la parte a munirsi di difensore tecnico (art. 12, comma 5, ultima parte), altrimenti devono conferire mandato difensivo ad uno dei soggetti abilitati sopra elencati, pena la inammissibilità del ricorso introduttivo, tenendo conto delle disposizioni di ordine generale, dettata dal codice di rito e di quelle specifiche dettate dal d.lgs. 546/1992, sopra illustrate.

4.5.2. La difesa tecnica dell'ufficio del Ministero delle finanze e degli enti locali – Gli uffici del Ministero delle finanze e gli enti locali, non sono obbligati, ma possano farsi assistere da un difensore tecnico. Un eventuale divieto in tal senso sarebbe in contrasto con il diritto di difesa sancito dall'art. 24

¹⁴⁵ Cass. n. 5706/2001

Cost.¹⁴⁶ Il giudice tributario deve solo assicurarsi che l'eventuale difensore sia abilitato ad esercitare la difesa dinanzi alle commissioni tributarie, in forza dell'art. 12, d.lgs. 546/92, o di altre disposizioni di legge (v. artt. 1 e 43 del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, *Approvazione del T.U. delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato*)¹⁴⁷. Naturalmente, per il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, valgono le regole processuali che impongono la difesa tecnica, secondo il codice di rito (v. art. 62, comma 3, d.lgs. 546/92).

In tema di **spese**, va ricordato che, a norma dell'art. 15, comma 2-*bis*¹⁴⁸, d.lgs. 546/1992, "Nella liquidazione delle spese a favore dell'**ufficio** del Mi-

¹⁴⁶ Infatti, la questione è stata sollevata in vigenza del DPR 636/1972, e la Corte Costituzionale, con sentenza n. 48 del 21 gennaio 1988, ha rilevato che il fatto che non sia prevista l'assistenza tecnica obbligatoria, non significa che questa sia preclusa.

¹⁴⁷ L'art.1, già ricordato, prevede che la rappresentanza il patrocinio e l'assistenza in giudizio delle amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo, spetta alla Avvocatura dello Stato. A meno che non ricorrano **ragioni assolutamente eccezionali**, in presenza delle quali le amministrazioni possono fare ricorso agli avvocati del **libero foro** (art. 5 del R.D. 1611/1933). L'art. 43, dispone: "L'Avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le Autorità giudiziarie, i Collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali, di amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato, sempre che sia autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto [v. r.d. 8 giugno 1940, n. 779].

Le disposizioni e i provvedimenti anzidetti debbono essere promossi di concerto coi Ministri per la grazia e giustizia e per le finanze [comma aggiunto dall'art. 1, l. 16 novembre 1939, n. 1889, ora Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica].

Qualora sia intervenuta l'autorizzazione, di cui al primo comma, la rappresentanza e la difesa nei giudizi indicati nello stesso comma sono assunte dalla Avvocatura dello Stato in via organica ed esclusiva, eccettuati i casi di conflitto di interessi con lo Stato o con le regioni [comma aggiunto dall'art. 11, l. 3 aprile 1979, n. 103].

Salve le ipotesi di conflitto, ove tali amministrazioni ed enti intendano in casi speciali non avvalersi della Avvocatura dello Stato, debbono adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza [comma aggiunto dall'art. 11, l. 3 aprile 1979, n. 103].

Le disposizioni di cui ai precedenti commi sono estese agli enti regionali, previa deliberazione degli organi competenti [comma aggiunto dall'art. 11, l. 3 aprile 1979, n. 103]".

L'art. 41, comma 8, del DPR 27 marzo 1992, n. 287 (*Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze*), dispone che, "Fermo restando il disposto dell'art. 1 del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, gli uffici delle entrate, nonché, ove previsto, gli uffici del territorio, gli uffici tecnici di finanza e le dogane, curano, per i tributi di rispettiva competenza, la rappresentanza e la difesa dell'Amministrazione finanziaria nelle controversie dinanzi alle commissioni tributarie. **Della rappresentanza in giudizio sono incaricati di regola impiegati della qualifica dirigenziale o appartenenti a profili professionali di qualifiche funzionali non inferiori all'ottava**".

¹⁴⁸ Comma aggiunto dall'art. 12, comma 1, d.l. n. 437/1996, conv. legge n. 556/1996.

nistero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la **riduzione del venti per cento** degli onorari di avvocato ivi previsti. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza".

4.5.2.1. La difesa tecnica degli enti locali impositori - Gli enti impositori, dunque, al pari degli uffici del Ministero, non sono obbligati a ricorrere all'operato di un difensore abilitato. "E' così possibile per il rappresentante dell'ente in giudizio percorrere le seguenti opzioni:

- a) difendersi personalmente avanti le Commissioni;
- b) avvalersi dell'opera di un funzionario dell'ente, anche non abilitato alla difesa tecnica;
- c) avvalersi dell'opera di un soggetto abilitato alla difesa tecnica, libero professionista o dipendente dell'ente"¹⁴⁹.

"Dall'ampiezza di soluzioni adottabili deriva il problema inerente l'identificazione del soggetto abilitato, da una parte, a sottoscrivere le difese per l'ente stesso e, dall'altra, a partecipare in nome e per conto dell'ente alla discussione che si svolge dinanzi alla Commissione tributaria adita dal contribuente ricorrente.

La questione è stata affrontata dalla dottrina, la quale ha negato che l'ente possa agire (*rectius*: resistere) in persona dell'ufficio tributi ovvero del suo responsabile, come è invece previsto per l'ufficio del Ministero Quanti propendono per siffatta soluzione [vale a dire per la possibilità che l'ufficio tributi si costituisca in proprio]¹⁵⁰ affermano infatti che se da una parte è prescritto che l'ente locale stia in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento e questo sia abilitato a difendersi personalmente dinanzi ai giudici tributari, ciò non può che significare che tutta l'attività processuale destinata a svolgersi da parte di tale ente (così: costituzione in giudizio, produzione di memorie difensive, partecipazione all'udienza di discussione ed altro) deve provenire dal suindicato <<rappresentante>>"¹⁵¹.

In ogni caso, "il titolare dello *jus postulandi* può ricevere tale potere/incarico solo in base ad un **mandato, generale o speciale, rilasciato nelle forme previste dall'art. 12, comma 3, d.lgs n. 546/1992, dal rappresentante**

¹⁴⁹ LOVISETTI, *Op.cit.*, p. 920. Salvo il disposto dell'art. 43 RD 1611/1933.

¹⁵⁰ FINOCCHIARO A.-FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano 1996, p. 216 e seg. i quali rilevano che nelle grandi città il sindaco, benché dotato di legittimazione passiva, non può fare fronte a tutto il contenzioso tributario, né si può ritenere che l'unica alternativa sia quella del ricorso alla difesa tecnica.

¹⁵¹ FLESSATI, *Op.cit.*, p. 158.

dell'ente in giudizio e non da altro soggetto, risultando così inefficace il mandato al difensore contenuto nell'atto di autorizzazione a resistere rilasciato dalla giunta”¹⁵².

4.5.2.2. La difesa tecnica dell'ufficio del Ministero delle finanze (tra vecchia e nuova disciplina).

a) Osservazioni di carattere generale - Il comma 3 dell'art. 12 del d.lgs. 546/1992, recita: “L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato”. Il contenuto positivo della norma in esame è chiaro (anche se appare ripetitivo del disposto dell'art. 1 del R.D. 1611/1933), non è chiaro invece se abbia anche un contenuto negativo, nel senso che, in forza di tale disposizione, si debba escludere che nel giudizio di primo grado l'ufficio possa farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato¹⁵³. Quale che fosse l'intenzione del legislatore, sul piano processuale, non si vede quale eccezione potrebbe sollevare il contribuente dinanzi ad un ufficio che si costituisse a mezzo della Avvocatura dello Stato. Non certo un “eccesso di difesa”, né il difetto di *jus postulandi* dell'organo deputato *ex lege* alla difesa delle amministrazioni statali, visto che non è formulata una espressa deroga alla regola generale. Manca cioè, nella specie, non soltanto un precetto chiaro che deroghi alla regola generale che attribuisce alla Avvocatura dello Stato la difesa delle amministrazioni pubbliche, ma anche una specifica figura di “illecito” e/o di sanzione processuale. D'altra parte, una eventuale deroga alla regola generale potrebbe essere ispirata soltanto dall'intento di evitare alla Avvocatura un aggravio di lavoro (esigenza questa processualmente irrilevante). Ma se l'Avvocatura si costituisce, vuol dire che ha ritenuto che la controversia presenta profili di interesse e che, comunque, ha accettato di farsi carico della difesa. La questione è stata affrontata in giurisprudenza e risolta nel senso che la disposizione in esame dovrebbe essere interpretata tenendo conto del coordinamento, previsto dall'art. 37, d.lgs. 545/1992, tra la direzione centrale per gli affari giuridici e per i contenzioso e l'avvocatura generale dello Stato. Più specificamente:

a) nei giudizi di primo grado l'Amministrazione finanziaria sta in giudizio direttamente, salvo che l'Avvocatura dello Stato decida, discrezionalmente, sulla base delle intese intercorse con gli uffici periferici, di assumere di volta in volta il patrocinio (*assistenza facoltativa se richiesta*);

¹⁵² LOVISETTI, *Op.loc.cit.*

¹⁵³ Sulle posizioni dottrinali su questo punto, v. FLESSATI, *Op.cit.*, p. 159, ed AA.ivi citati.

b) nei giudizi di secondo grado, la valutazione sull'opportunità di ricorrere alla assistenza e difesa da parte dell'Avvocatura è rimessa, direttamente ed esclusivamente all'Amministrazione, senza che la stessa Avvocatura possa esimersi dal prestare il proprio patrocinio¹⁵⁴ (*assistenza obbligatoria se richiesta*).

Secondo i giudici di merito la posizione degli uffici finanziari, in ambito processuale, non differisce da quella in cui si trovano le altre amministrazioni dello Stato, nel caso in cui, in base a specifiche disposizioni di legge stanno in giudizio direttamente, potendo sempre avvalersi della difesa della Avvocatura dello Stato. Secondo la dottrina, contraria all'orientamento appena ricordato, sarebbe arbitrario "ritenere che in primo grado sia l'Avvocatura a poter scegliere di intervenire in giudizio ed in secondo grado tale decisione possa essere presa dal solo ufficio impositore e da questo poi imposta. Non è infatti pensabile che l'organo legale abbia più poteri laddove il suo intervento non è neppure previsto e ne abbia invece di meno, al punto di dovere soggiacere alla richiesta di un singolo ufficio, anche periferico, laddove il suo intervento è eventuale e facoltativo"¹⁵⁵. In realtà, tutto quanto attiene ai rapporti tra avvocatura ed uffici sembra irrilevante ai fini processuali, in mancanza di una norma o di un principio che possa inficiare la costituzione dell'ufficio a mezzo della avvocatura dello Stato.

Inoltre, l'ipotetico divieto di difesa tecnica dell'ufficio in primo grado assumerebbe aspetti di incostituzionalità non soltanto per violazione dell'art. 24 Cost., ma anche sotto il profilo della **irrazionalità in relazione alla norma che impedisce di formulare nuove domande ed eccezioni in appello (art. 57 d.lgs. 546/1992)**. La difesa tecnica, assunta necessariamente soltanto in grado di appello, sarebbe una difesa dimezzata e pregiudicata dagli eventi processuali pregressi.

b) La istituzione delle agenzie fiscali - Come già è stato ricordato, dal 1° gennaio 2001 ai dipartimenti delle entrate, delle dogane e del territorio, sono subentrate le omologhe agenzie, le quali, a norma dell'art. 72 del d.lgs. n. 300/1999, "possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933,

¹⁵⁴ Comm. Trib. Milano 21 giugno 1999, in Boll. Trib., 1999, p. 1143 ss. La decisione è ricordata ed analizzata in FLESSATI, *Op. cit.*, pp. 172 e ss.

¹⁵⁵ FLESSATI, *Op. cit.*, p. 174 e ss. L'A. conclude: "L'assistenza che l'Avvocatura può prestare dinanzi ai giudici delle Commissioni regionali non si differenzia, in realtà a ben vedere, da quella altrettanto facoltativa ed eventuale che la stessa può prestare nei limiti delle sue possibilità in favore di amministrazioni non statali o enti o funzionari autorizzati ad avvalersi del suo patrocinio a norma degli artt. 43 e 44 del r.d. n. 1611/1933, norme anch'esse di carattere generale che conoscono, quindi, una generale applicazione" (*ivi*, p. 175).

n. 1611 e successive modificazioni”¹⁵⁶. In forza di tale disposizione, la difesa degli uffici tributari, da parte della Avvocatura dello Stato, non è più disciplinata dall’art. 1 del medesimo regio decreto 1611, secondo il quale *la rappresentanza e l’assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato spettano alla Avvocatura dello Stato, e non può richiedere l’assistenza di avvocati del libero foro se non per ragioni assolutamente eccezionali* (art. 5), bensì in forza dell’art. 43, secondo il quale l’Avvocatura dello Stato *può assumere* (comma 1) la rappresentanza e la difesa degli uffici, salvo *casi speciali* (per i quali occorre “adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza”) e le *ipotesi di conflitto* (comma 4).

A seguito di tale innovazione, con delibera del Comitato Direttivo (n. 17, in data 8 marzo 2001) l’Agenzia delle entrate ha deciso di avvalersi del patrocinio dell’Avvocatura dello Stato, ai sensi del citato art. 43, secondo le modalità stabilite nell’apposito protocollo di intesa, firmato poi il 21 marzo 2001. Il protocollo prevede “le modalità operative volte a garantire un efficiente ed incisivo apporto consultivo dell’Avvocatura, nonché **lo svolgimento del patrocinio dell’Agenzia** affidato alla stessa Avvocatura nei giudizi attivi promossi o proseguiti in gradi ulteriori dalla Agenzia e **nei giudizi passivi instaurati o coltivati da terzi** nei confronti della medesima”¹⁵⁷.

Sia l’Avvocatura che la Direzione Centrale dell’Agenzia hanno impartito istruzioni con apposite circolari, rispettivamente n. 15 (prot. 9048) del 2001 e n. 71/E (prot. 135070) del 2001.

Osserva la Direzione Centrale dell’Agenzia che l’art. 72 d.lgs. incide nella regolamentazione dei rapporti interni tra Avvocatura e Agenzia, con rilevanza esterna nei confronti dei terzi.

“In particolare, venendo meno l’applicabilità dell’art. 1 del R.D. n. 1611/1933, a decorrere dal 1° gennaio 2001 spetta all’ente che ne ha la facoltà (nella specie, all’Agenzia delle Entrate) richiedere l’assistenza dell’Avvocatura dello Stato.

In questo contesto il Comitato Direttivo dell’Agenzia delle Entrate, già con delibera n. 9 del 10 gennaio 2001 (all. 1), aveva stabilito, con riserva di addvenire ad un assetto definitivo entro il 28 febbraio 2001, di avvalersi dell’Organo legale per le controversie per le quali le competenti Direzioni regionali o centrali dell’Agenzia avanzino richiesta di difesa, confermando nel contempo gli incarichi dallo stesso già assunti relativamente ai rapporti facenti capo agli uffici del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze.

¹⁵⁶ Le agenzie pur essendo *strutture che svolgono attività a carattere tecnico-operativo* di interesse nazionale, già esercitate dai Ministeri, *al servizio delle amministrazioni pubbliche* (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 300/1999), hanno personalità giuridica di diritto pubblico (art. 61 d.lgs. 300/1999). L’art. 43 T.U. 1611/1933 prevede che l’avvocatura possa assumere la rappresentanza e la difesa di amministrazioni pubbliche non statali, “sempre che sia autorizzata da disposizione di legge”.

¹⁵⁷ Anche le Agenzie del Demanio, delle Dogane e del Territorio si starebbero adeguando.

Successivamente, con delibera n. 17 dell' 8 marzo 2001 (all. 2), lo stesso Comitato ha confermato di volersi avvalere del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato autorizzando un protocollo d'intesa poi sottoscritto, in data 21 marzo 2001, dal Direttore dell'Agenzia e dall'Avvocato Generale dello Stato (all. 3).

Ciò comporta, con effetto vincolante nei rapporti interni, ovvero tra Agenzia delle Entrate ed Avvocatura, che la rappresentanza e la difesa dell'Agenzia, allo stato, verrà assunta dall'Organo legale in via organica ed esclusiva, eccettuati i casi speciali di cui al quarto comma dello stesso art. 43.

Per quanto riguarda i rapporti con i terzi è da segnalare, in primo luogo, che la previsione del secondo comma dell'art. 1 del R.D. in riferimento, in virtù della quale gli avvocati dello Stato, in corso di causa, *non hanno bisogno di mandato, bastando che consti della loro qualità*, è applicabile anche alla fattispecie in esame riguardante l'assistenza e la difesa di "Amministrazione non statale", in quanto richiamata dal successivo art. 45 del citato Regio Decreto, come sistematicamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Suprema Corte (sent. nn. 2123 del 2.4.1980; 7269 del 13.7.1990; 7011 del 26.7.1997; 484 del 21.7.1999).

Non è, pertanto, necessario, neanche nell'attuale situazione, rilasciare in ordine alle singole cause uno specifico mandato all'Avvocatura dello Stato.

Ciò assicura la continuità nella gestione dei giudizi in atto e, comunque, la legittimità della rappresentanza in giudizio dell'Agenzia delle Entrate da parte dell'Organo legale, ritualmente costituitosi, anche a decorrere dal 1° gennaio 2001.

Dovrebbe ritenersi, peraltro, che, non essendo attribuita all'Organo legale la rappresentanza in giudizio *ex lege* dell'Agenzia, la posizione dell'Avvocatura dello Stato, in base all'indirizzo assunto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza 11 aprile 1995 n. 4149, assuma rilevanza esterna solo a seguito della costituzione nel singolo rapporto processuale.

Tale affermazione si riflette sulla disciplina degli atti prodromici all'incardinamento della lite e, in particolare, sulla notifica delle citazioni, dei ricorsi e di ogni altro atto di opposizione giudiziale, per i quali sembrano applicabili non più le disposizioni dell'art. 11, primo comma, del R.D. n. 1611/1933, che autorizza la notifica presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato, bensì i principi generali in tema di notificazione degli atti alle parti processuali che, in applicazione degli artt. 137 e seguenti del codice di rito, prevedono la notifica presso l'Agenzia e, in particolare, presso l'Ufficio locale dell'Agenzia individuato in base a specifiche norme nelle singole materie (in tema di controversie di lavoro) e con riferimento alle singole giurisdizioni (in particolare, la giurisdizione delle commissioni tributarie).

Analogo principio deve trovare ovviamente applicazione per gli atti non giudiziari, come le diffide, i titoli esecutivi e gli atti di precetto, i quali, pertanto, andranno notificati direttamente agli Uffici locali dell'Agenzia.

Per il prosieguo del giudizio e per i successivi gradi, al fine di individuare il luogo delle notificazioni, dovrà ugualmente farsi riferimento alla normativa del codice di procedura civile.

In particolare, per quanto riguarda *le impugnazioni*, si ritiene applicabile l'art. 330, commi primo e terzo, c.p.c., con i seguenti effetti:

- la notifica delle sentenze e delle impugnazioni dovrà essere effettuata presso l'Agenzia ogniqualvolta quest'ultima non si sia avvalsa della rappresentanza in giudizio dell'Avvocatura;

- diversamente, qualora si sia costituita in giudizio l'Avvocatura, la notifica della sentenza e dell'impugnazione sarà validamente effettuata presso l'Organo legale e, in

particolare, avuto riguardo alla competenza per territorio determinata ai sensi dell'art. 11, secondo comma, del R.D. n. 1611/1933 (Cass. SS.UU. n.4149/1995; Cass.civ., sez.lav., 22.5.1979, n. 2976):

- **presso l'ufficio dell'Avvocatura Distrettuale eventualmente intervenuta in giudizio per la notifica della sentenza di secondo grado;**
- **presso l'ufficio dell'Avvocatura Generale per la notifica del ricorso per cassazione.**

Quanto fin qui esposto in una proiezione interpretativa, è necessario individuare, in ambito operativo, in attesa di **un risolutivo intervento normativo in materia**, le opportune iniziative da intraprendere in particolare per le controversie di lavoro e per il contenzioso tributario, più direttamente interessati dalla problematica affrontata¹⁵⁸. ...

“In conclusione, allo stato, come da delibere del Comitato Direttivo dell' Agenzia delle Entrate riferite in premessa, **saranno le competenti Direzioni centrali e regionali ad investire l'Avvocatura dello Stato della difesa delle singole cause, facendo riferimento al protocollo d'intesa in data 21 marzo 2001, senza necessità di rilasciare a tal fine uno specifico mandato.** ...

In attesa di un chiarimento normativo, saranno considerare valide le notifiche degli atti di controparte effettuate in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico nonché quelle corrispondenti alle ipotesi interpretative prospettate in questa sede.

In particolare: ...in tema di controversie tributarie **saranno considerate valide le notifiche delle sentenze di secondo grado e dei ricorsi per Cassazione eseguite sia agli Uffici locali, in persona del Direttore pro tempore, sia presso l'Avvocatura dello Stato**”¹⁵⁹

L'Avvocatura, dal canto suo, avverte che “non appare opportuno valorizzare eventuali questioni attinenti solo alla notifica degli atti se effettuata direttamente presso gli Uffici della Agenzia, e non presso la Avvocatura, salvo che la relativa eccezione non appaia indispensabile per evitare pregiudizi sostanziali all'interesse coinvolto in giudizio”. Raccomanda, poi, “nel caso di sentenza sfavorevole notificata direttamente ad Ufficio dell' Agenzia fiscale in controversia nella quale l'Avvocatura non abbia assunto nel grado la difesa della stessa, deve essere cautelativamente considerata quale data utile ai fini della decorrenza del termine breve. Quella della eseguita formalità presso il predetto Ufficio dell' Agenzia”¹⁶⁰.

Sulla questione se la notifica del ricorso introduttivo debba essere effettuato all'Ufficio in proprio o presso l'Avvocatura distrettuale, ai sensi degli artt. 144 c.p.c. e 11 R.D. 1611/1933, in attesa di un opportuno chiarimento legislativo, restano le incertezze che però l' Agenzie ed Avvocatura dello Stato pare non intendano strumentalizzate.

4.6. Il gratuito patrocinio – La novità di rendere obbligatoria l'assistenza tecnica, introdotta nel nuovo processo tributario ha determinato la neces-

¹⁵⁸ Circ. 71/E – 2001 *cit.*

¹⁵⁹ Circ. 71/E – 2001 *cit.*

¹⁶⁰ Circ. n. 15 – 2001, *cit.*

sità di assicurare la difesa anche ai non abbienti¹⁶¹, in ossequio al precetto costituzionale, in forza del quale “Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione” (art. 24, comma 3, Cost.).

La dottrina ritiene che il ricorso al gratuito patrocinio sia possibile anche quando l’assistenza tecnica non è obbligatoria¹⁶².

L’art. 13 d.lgs. 546/1992, intitolato *Assistenza tecnica gratuita*, per quanto qui possa interessare, prevede e disciplina

- a) il **diritto** alla assistenza tecnica (“E’ assicurata innanzi alle commissioni tributarie ai non abbienti l’assistenza tecnica gratuita, secondo le disposizioni del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282, e successive modificazioni e integrazioni”: comma 1, parte prima); tale diritto riguarda **soltanto il ricorrente, non potendosi ipotizzare la sussistenza dei presupposti di legge per le parti diverse (uffici, enti locali e concessionari)**;
- b) l’**obbligo** di fornire l’assistenza a carico di tutti i soggetti abilitati, nei limiti delle rispettive abilitazioni (“L’attività gratuita di assistenza tecnica è obbligatoria per tutti i soggetti indicati nell’art. 12, comma 2”: comma 1, seconda parte);
- c) l’obbligo della **costituzione**, presso ogni commissione tributaria, di una apposita commissione per l’assistenza tecnica gratuita, **composta** da un presidente di sezione, che la presiede, da un giudice tributario, designato dal presidente della commissione, da tre rappresentanti delle categorie dei difensori abilitati (iscritti negli albi o elenchi di cui all’art. 12, comma), designati al principio di ciascun anno a turno da ciascun ordine professionale (oltre ai membri supplenti, uno per ciascun componente) (comma 2);
- d) la procedura (pronuncia in **unico grado**) e, per i giudici tributari, l’**obbligo di astensione** “nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti di tali commissioni” (comma 3).

E’ noto, poi, che la recente **legge 29 marzo 2001, n. 134, ha abrogato il R.D. 3262/1923 ed ha introdotto la nuova disciplina del patrocinio a spese dello Stato per la difesa dei cittadini non abbienti nei giudizi civili ed amministrativi**. Pertanto, il rinvio operato dal comma 1 dell’art. 12 in esame, deve intendersi ora alla legge 134/2001¹⁶³.

¹⁶¹ V. Circ. n. 98/E – 1996.

¹⁶² NAPOLITANO, *L’assistenza*, cit, p. 256 ed AA. Ivi citati..

¹⁶³ Così A.ROSSI, *Riforma del gratuito patrocinio e sua applicazione nel contenzioso tributario*, in *il fisco*, 2001 (25), pp. 8730 e segg. al quale si rinvia per gli ulteriori problemi di coordinamento dei testi di legge.

4.7. La disciplina delle spese – Ulteriore conseguenza della introduzione dell’obbligo della difesa tecnica è la previsione della condanna alle spese della parte soccombente, esclusa nel precedente regime processuale¹⁶⁴. L’innovazione dovrebbe anche avere **effetti deflattivi** del contenzioso, evitando accertamenti “dubbi”, dal lato dell’ufficio o dell’ente impositore, e liti puramente dilatorie, o anche “temerarie”, da parte del contribuente¹⁶⁵.

L’art. 15, comma 1, del d.lgs. 546/1992 introduce espressamente il principio della soccombenza, con il correttivo della compensazione. In particolare dispone

- a) “La **parte soccombente** è condannata a **rimborsare** le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza”.
- b) “La commissione tributaria **può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese**, a norma dell’art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile”.

Non è questa la sede per affrontare il problema della natura della condanna alle spese¹⁶⁶. Qui interessa soltanto rilevarne la disciplina positiva, in relazione al comportamento delle parti. La norma in esame stabilisce, “per la prima volta, la regola della soccombenza alle spese del giudizio, in virtù della quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali secondo la normativa stabilita dagli artt. 91, 92, 93, 94 e 97 del codice di procedura civile. Le spese sono liquidate con la sentenza, tenendo anche conto di quelle anticipate per eventuali consulenze tecniche disposte nel corso del processo, sulla base della presentazione, da parte del difensore, della nota spese di cui all’art. 75 delle disposizioni attuative del codice di procedura civile, con distinta indicazione di onorari e spese in relazione agli articoli della tariffa, tenendo conto della complessità della lite e del suo valore economico”¹⁶⁷.

¹⁶⁴ L’art. 39, comma, DPR 636/1972, escludeva espressamente la possibilità di applicare gli articoli da 90 a 97 c.p.c.

¹⁶⁵ Cfr. PODDIGHE BARTOLI, *La disciplina delle spese nel processo tributario*, in *il fisco* 2000, pp. 8970 e ss.

¹⁶⁶ Sul punto v. B.BELLE’, *La spese del giudizio*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di TESAURO, cit., pp. 302 e ss.

¹⁶⁷ Circ. n. 98/E – 1996, cit. Il comma 2 dell’art. 15, dispone che “I compensi agli incaricati dell’assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali” e che “agli iscritti negli elenchi di cui all’art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri”. Il comma 3, infine, come è stato già ricordato, prevede che la liquidazione delle spese a favore dell’ufficio o di un ente impositore che sia stato in giudizio a mezzo di un funzionario o di un dipendente, sia effettuata con una decurtazione del 20% rispetto alla tariffa degli avvocati.

Valgono, dunque, anche nel processo tributario, le regole generali dettate dal c.p.c., salvo le deroghe espressamente previste dagli artt. 44, 45 e 46, d.lgs. 546/1992.

In dottrina è stato sollevato il dubbio che, in tema di compensazione delle spese, il richiamo specifico all'art. 92, comma 2, c.p.c. debba essere inteso nel senso "che non trovi ingresso nel processo tributario l'esclusione della ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice qualora ritenute **eccessive o superflue** [art. 92, comma 1, c.p.c.], nonché, indipendentemente dalla soccombenza, la condanna al rimborso delle spese, ancorché non ripetibili, cagionate per la trasgressione del dovere di lealtà e probità che incombe sulle parti ed i loro difensori a tenore dell'art. 88 c.p.c. Più incerta è l'applicabilità dell'art. 96 c.p.c. in tema di responsabilità aggravata per lite cosiddetta temeraria¹⁶⁸, che tuttavia riteniamo possa essere affermata in linea di principio non essendo ravvisabile una sua intrinseca incompatibilità con il tessuto normativo elaborato dal legislatore delegato"¹⁶⁹. Resta ferma, comunque, la possibilità di disporre la compensazione delle spese, in tutto o in parte, nelle ipotesi previste dall'art. 92, comma 2, c.p.c.: "se vi è **soccombenza reciproca** o concorrono **altri giusti motivi**".

A norma dell'art. 75 disp. att., il difensore "al momento del passaggio in decisione della causa deve unire al fascicolo di parte la nota delle spese, indicando in modo distinto e specifico gli onorari e le spese". Ma il giudice deve procedere alla **liquidazione di ufficio, anche in assenza della nota spese**.

Il Ministero ha poi precisato che "la condanna a rimborsare le spese del giudizio pronunciata nei confronti dell'Ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale non comporta il pagamento delle somme stesse da parte del personale che rappresenta e difende l'ufficio, bensì da parte dell'Amministrazione di appartenenza, fermo restando in ogni caso, per quest'ultima, la possibilità di rivalersi nelle ipotesi previste dalla legge"¹⁷⁰.

Disposizioni particolari sono previste in tema di

a) estinzione del processo per rinuncia al ricorso; l'art. 44, comma 2,

¹⁶⁸ La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con sentenza n. 40/VI/01, del 5 marzo-2 aprile 2001, ha condannato l'A.F. al pagamento di un rimborso, maggiorato della rivalutazione monetaria e degli interessi anatocistici, per la "temerarietà" del comportamento processuale (v. *Il sole 24 ore*, 18 agosto 2001, p. 10: CRISCIONE, *Il concessionario della riscossione diventa "forziere" dei rimborsi*).

¹⁶⁹ RUSSO, *Op. cit.*, p. 480. V. Cass. SS.UU n.1082/1997: 2la controversia condotta con malà fede o colpa grave nei confronti del contribuente comporta per l'A.F. soccombente il pagamento delle spese giudiziarie e il risarcimento del danno a favore del primo". Nella specie però si trattava di un giudizio celebrato dinanzi al giudice ordinario.

¹⁷⁰ Circ. n. 98/E – 1996.

d.lgs. 546/1992, prevede che “Il ricorrente che rinuncia **deve rimborsare le spese alle altre parti** salvo diverso accordo tra loro” e “la liquidazione è fatta con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo”;

b) estinzione del processo per inattività delle parti: l’art. 45, comma 2, d.lgs. 546/92, dispone che “Le spese del processo estinto a norma del comma 1 [“nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice] restano **a carico delle parti che le hanno anticipate**”;

c) estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere: l’art. 46, comma 3, d.lgs. 546/92, dispone che “le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 [“nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere”] restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge”¹⁷¹.

Un’altra ipotesi in cui si verifica l’estinzione del giudizio è quella della **conciliazione giudiziale** espressamente disciplinata dall’art. 48, d.lgs. 546/92, che, però, nulla stabilisce in materia di spese, per cui deve trovare applicazione la regola generale prevista nell’art. 92, comma 3, c.p.c., secondo la quale “Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”.

5. Il processo con pluralità di parti: litisconsorzio ed intervento in generale - L’art. 14 del d.lgs. 546/92, prevede e disciplina, nell’ambito del processo tributario, gli istituti del **litisconsorzio** e dell’**intervento** in giudizio, di cui agli artt. 102 (*Litisconsorzio necessario*), 103 (*Litisconsorzio facoltati-*

¹⁷¹ La **Corte Costituzionale**, investita della questione, ha ritenuto infondata la eccezione di incostituzionalità dell’art. 46, che esclude la possibilità di condannare alle spese l’amministrazione finanziaria che, dopo la proposizione del ricorso da parte del contribuente e prima della decisione, riconosca fondate le ragioni del ricorrente facendo cessare la materia del contendere. In dottrina, la decisione è stata criticata perché riconosce alla amministrazione finanziaria un **ingiustificato privilegio**, che **viola il principio di parità delle parti nel processo** (CAIANIELLO, *Il processo*, cit., p. 1102, n. 2). V. anche S.TROVATO, *Enti condannati a pagare le spese anche se l’atto è annullato subito*, in *Il sole 24 ore*, 3 settembre 2001, p. 22, che critica una decisione della commissione tributaria provinciale di Avellino (n. 88 del 7 giugno 2001), che, in tema di ICI, ha condannato l’ente impositore al pagamento delle spese processuali, benché lo stesso ente, avesse annullato l’atto impugnato in autotutela. L’A. evidenzia la illegittimità della decisione per il contrasto con il disposto dell’art. 46, comma 3, d.lgs. 546/92.

vo), 105 (*Intervento volontario*), 106 (*Intervento su istanza di parte*) e 107 (*Intervento per ordine del giudice*) c.p.c.¹⁷² Si tratta di figure di “cumulo processuale soggettivo” (connessione soggettiva, attiva o passiva) che vengono realizzate fin dall’origine all’interno del medesimo processo, a differenza della riunione dei **ricorsi che nascono separatamente** e vengono poi riuniti successivamente, sempre per ragioni di connessione o perché hanno il medesimo oggetto (art. 29, *Riunione dei ricorsi*, d.lgs. 546/92)¹⁷³.

Si tratta, comunque, di istituti che tendono a **prevenire il rischio**

- a) che si formino **giudicati contrastanti**, in relazione a soggetti che si trovano nella medesima situazione di fatto e di diritto;
- b) che la sentenza sia *inutiliter data*, per **violazione del principio del contraddittorio**, sancito dall’art. 102 c.p.c. (ora di rango costituzionale, ai sensi del “nuovo” art. 111, comma 2, Cost.)¹⁷⁴, in forza del quale “Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa”¹⁷⁵.

¹⁷² Per le impugnazioni sono previste apposite disposizioni dagli artt. 331 (*Integrazione del contraddittorio in cause inscindibili*), 332 (*Notificazione dell’impugnazione relativa a cause scindibili*) e 335 (*Riunione delle impugnazioni separate, contro la stessa sentenza*) c.p.c.

¹⁷³ Le istruzioni ministeriali ricordano che “si realizza il litisconsorzio quando vi è una **pluralità di parti che interagiscono nello stesso rapporto processuale**”.

¹⁷⁴ “Ogni processo si svolge nel **contraddittorio tra le parti**, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale”.

¹⁷⁵ *A posteriori*, il contrasto di giudicati può essere risolto mediante revocazione, ai sensi dell’art. 395, n. 5, c.p.c., mentre il terzo rimasto estraneo al giudizio, può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato che pregiudica i suoi diritti, ai sensi dell’art. 404, c.p.c. Ma, quest’ultimo rimedio non è previsto dal d.lgs. 546/92. Il debitore solidale, però, può opporre al creditore (erario) la sentenza pronunciata tra il creditore stesso e uno dei condebitori solidali, ai sensi dell’art. 1306, comma 2, c.c. Infatti, secondo l’indirizzo consolidato della Corte regolatrice, “il **condebitore solidale d’imposta può giovare, ai sensi dell’art. 1306, secondo comma, cod. civ., del giudicato favorevole formatosi, in ordine all’accertamento dell’imponibile, tra l’Amministrazione finanziaria e altro condebitore, al fine di opporsi alla pretesa di pagamento dell’imposta sulla base di un maggior valore**, ma non anche al fine di ottenere la ripetizione di quanto da lui già pagato” (Cass. Civ. Sez. I, 8.9.1999, n. 9519; conf. Sez. I, 20.12.1996, n. 11400, Sez. I, 15.6.1995, n. 6740) Più specificamente, “quando l’imposta di registro o l’INVIM gravino solidalmente su più soggetti (...) ed uno dei coobbligati, insorgendo avverso l’accertamento in rettifica di maggior valore, ottenga un giudicato riduttivo di tale valore, l’altro coobbligato per il medesimo tributo può opporre, contro la pretesa dell’amministrazione finanziaria di conseguire il pagamento sulla base di detto maggior valore ed alla stregua della sua inerzia contro l’accertamento in rettifica, quel giudicato favorevole (salva restando l’irripetibilità di quanto sia stato versato in adesione alla pretesa stessa), secondo le previsioni dell’art. 1306, secondo comma, cod. civ., considerando che questa norma opera sul

La dottrina ha accolto in maniera tiepida la formulazione della disciplina specifica del litisconsorzio e dell'intervento, sia per ragioni di carattere formale, in quanto introdotta con una **norma in bianco**, che quindi non aiuta molto l'interprete, sia per ragioni di carattere sostanziale, in quanto destinata ad avere scarsa applicazione¹⁷⁶. Infatti, il contenzioso tributario, in generale, ha ad oggetto **prestazioni divisibili** (autonomia dei singoli rapporti tributari). Anche se l'atto impugnato è unico, i rapporti sottostanti possono essere (ed in genere sono) indipendenti. Pertanto, può accadere che più destinatari di un medesimo atto possano assumere comportamenti differenti, con la conseguenza che nei confronti di uno l'atto stesso può diventare definitivo, mentre nei confronti di un altro destinatario, che lo impugni, può essere annullato o modificato (fatta salva la possibilità di invocare, prima di procedere al pagamento, la sentenza favorevole del coobbligato, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c.).

Prima di passare all'analisi testuale della disposizione, giova ricordare che il litisconsorzio può essere

- a) necessario o facoltativo**, a seconda che la presenza della pluralità delle parti sia dovuta o meno al fatto che il rapporto sostanziale controverso sia unico ma con pluralità di soggetti e, quindi "la decisione non

piano processuale, in deroga ai comuni limiti soggettivi dell'autorità del giudicato e con la sola eccezione della formazione del giudicato diretto nei confronti del coobbligato, **con la conseguenza che la sua applicazione, in favore del condebitore d'imposta, non trova ostacolo nell'inerzia di questi nei riguardi dell'accertamento, la quale configura vicenda extra-processuale inerente al rapporto sostanziale e non equiparabile al giudicato diretto**" (Cass. Civ., Sez. I2.2.1995, n. 1225; conf. Sez. I, 4.8.1994, n. 7255, Sez. I, 27.8.1993, n. 9097). In linea di principio, dunque, l'effetto estensivo del giudicato più favorevole, sancito dall'art. 1306, comma 2, c.c., può essere utilmente invocato anche in materia tributaria, **salvo il duplice limite dell'avvenuto pagamento e del giudicato diretto**. Infatti, l'indirizzo giurisprudenziale ricordato trae origine dalla sentenza delle SS.UU. n. 7053 del 1991 che ha puntualizzato che l'applicabilità dell'art. 1306, comma 2, c.c., "postula l'estraneità del coobbligato alla controversia conclusa con il giudicato, con la conseguenza che, se tutti i debitori solidali hanno partecipato al giudizio, l'eventuale esito dello stesso in termini divergenti è conseguenza di un giudicato diretto, che prevale sulla efficacia riflessa del giudicato *inter alios*". L'estensione del giudicato, ai sensi del comma 2 dell'art. 1306 c.c., non è ostacolata da "vicende extra o processuali relative alla posizione sostanziale del condebitore inerte, eventualmente costituite da un atto amministrativo non impugnato", incontra però i limiti "derivanti dal giudicato diretto formatosi nei suoi confronti (perché non si potrebbe determinare un conflitto di giudicati e il condebitore inerte non potrebbe invocare un diverso giudicato contro il "suo" giudicato) e, in generale, da preclusioni processuali: o verificatesi nello stesso processo (come nel caso in cui il condebitore, presente in giudizio, non impugni la sentenza a lui sfavorevole che altri invece impugnino) o in altro processo, come nel caso in cui il condebitore abbia separatamente agito per contestare l'obbligazione e sia rimasto definitivamente soccombente".

¹⁷⁶ RUSSO, Op.cit., pp. 474 e ss.

può pronunciarsi che nei confronti di più parti” (art. 102, comma 1, c.p.c.), con la conseguenza che, nel primo caso, se il processo è stato promosso da alcuno o contro alcuni soltanto dei soggetti, il giudice deve ordinare l’**integrazione del contraddittorio** (art. 102, comma 2, c.p.c.); mentre invece, in caso di litisconsorzio facoltativo, il giudice può disporre la **separazione** delle cause (su istanza di tutte le parti o quando “la riunione ritarderebbe o renderebbe più gravoso il processo”) (art. 103, comma 2)¹⁷⁷;

b) attivo, passivo¹⁷⁸ o **misto**, a seconda che più attori-ricorrenti agiscano contro un solo convenuto-resistente, ovvero un solo attore-ricorrente

¹⁷⁷ Giova ricordare il testo completo degli artt. 102 e 103 c.p.c.

a) art.102. *Litisconsorzio necessario* – “Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste devono agire od essere convenute nello stesso processo./ Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l’integrazione del contraddittorio in un termine perentorio”

b) art. 103. *Litisconsorzio facoltativo* – “Più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l’oggetto o per il titolo dal quale dipendono [**connessione propria**], oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla soluzione di identiche questioni [**connessione impropria**]./ Il giudice può disporre, nel corso della istruzione o nella decisione, la separazione delle cause, se vi è istanza di tutte le parti, ovvero quando la continuazione della loro riunione ritarderebbe o renderebbe più gravoso il processo, e può rimettere al giudice inferiore le cause di sua competenza.”

Le istruzioni ministeriali spiegano che nel diritto processuale civile si distingue “il litisconsorzio *necessario* da quello *facoltativo*, ricorrendo il **primo** quando espressamente la **legge dispone che più soggetti debbano agire o essere convenuti nello stesso processo o quando una decisione giudiziale**, proprio per il modo in cui è stata formulata la stessa domanda giudiziale, è **efficace solo se pronunciata nei confronti di una pluralità di soggetti**. Tali soggetti, congiuntamente, hanno titolo per assumere la veste processuale di attori o di convenuti. Ricorre invece la figura del **litisconsorzio facoltativo** quando per **ragioni di convenienza pratica**, più azioni vengono esercitate nello stesso processo pur potendo, in altri casi simili, ciascuna formare oggetto di esame separato” (Circ. n. 98/E – 1996).

¹⁷⁸ A proposito di litisconsorzio passivo, è stato posto il problema “se, in ipotesi di impugnazione del **ruolo**, della **cartella di pagamento** o dell’**avviso di mora**, il ricorso debba essere proposto nei confronti del **cessionario** della riscossione e/o dell’**ufficio finanziario titolare del tributo**, supponendo l’esistenza di un rapporto di **litisconsorzio necessario** tra i due citati soggetti”. Il Ministero ha chiarito “che, sotto il profilo processuale, la posizione del cessionario della riscossione è ben distinta dalla posizione dell’ufficio titolare del tributo./ Pertanto, il ricorso sarà proposto nei confronti dell’ufficio quando dalla cartella di pagamento si evince che il vizio è riferibile al ruolo formatodall’ufficio stesso e non all’atto in cui il ruolo viene portato a conoscenza del contribuente (cartella di pagamento). Parte del processo sarà, altresì, l’ufficio quando la notifica della cartella di pagamento o dell’avviso di mora non è stata preceduta dalla notifica dell’avviso di accertamento o di altro atto impugnabile autonomamente, previsto dalla legge. Sarà, invece, proposto ricorso nei confronti del cessionario della riscossione quando la cartella di pagamento o l’avviso di mora sono affetti da vizi propri,

- agisca contro più convenuti-resistenti o, infine, più attori-ricorrenti agiscano contro più convenuti-resistenti;
- c) **originario** o **successivo**, a seconda che la pluralità di parti agisca o resista in giudizio fin dall'origine o per successiva integrazione del contraddittorio¹⁷⁹.
- d) il litisconsorzio **successivo**, che si realizza a seguito **di intervento**, può essere, poi, **volontario** (principale o adesivo)¹⁸⁰, o **coattivo** (su **istanza di parte** o **per ordine del giudice**)¹⁸¹.

5.1. La disciplina del litisconsorzio nel processo tributario. Si è già detto che il litisconsorzio può essere necessario o facoltativo. Le due figure vanno trattate separatamente.

5.1.1. Il litisconsorzio necessario - Come è stato già accennato, la disci-

cioè in presenza di irregolarità connesse agli elementi essenziali prescritti dalla legge per la loro emissione e compilazione”. Le istruzioni ministeriali concludono ipotizzando una sorta di **litisconsorzio passivo cautelativo**, nei casi di incertezza: “Nei casi in cui vi sia incertezza in ordine alla riferibilità della violazione al ruolo ovvero alla cartella di pagamento il contribuente potrà chiamare in giudizio sia l’ufficio tributario che il concessionario della riscossione dei tributi in base al disposto dell’art. 14, comma 3, del d.lgs n. 546 del 1992” (Circ. n. 291/E – 1996, *cit.*

¹⁷⁹ Le istruzioni ministeriali spiegano che nell’ambito della figura del litisconsorzio, “si distinguono il **litisconsorzio attivo** (più attori contro un solo convenuto: **esempio**, in caso di **ricorso proposto congiuntamente dal venditore e dal compratore dell’immobile** il cui **valore** dichiarato sia stato **rettificato dall’ufficio del registro** con avviso di accertamento di valore notificato ad entrambi ovvero nei casi di **controversie concernenti il rimborso di ritenute alla fonte tra sostituto e sostituito**), il **litisconsorzio passivo** (più convenuti contro un solo attore: esempio in caso di riconosciuta legittimazione processuale sia della **direzione regionale delle entrate che respinge l’istanza di rimborso** sia dell’**ufficio titolare del potere impositivo** – in tal senso cfr Cass. 18 febbraio 1992, n. 204) e quello **misto** (più attori contro più convenuti).

¹⁸⁰ L’intervento **volontario** è previsto e disciplinato dall’art. 105, c.p.c., e può essere principale o **adesivo** (adesivo **autonomo** o **dipendente**): “Ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, **in confronto di tutte le parti [intervento principale]**, o di **alcune di esse [adesivo autonomo]**, un **diritto relativo all’oggetto**, o **dipendente dal titolo [intervento adesivo dipendente]** dedotto nel processo medesimo”. Sulle problematiche connesse alle varie forme di intervento, v. FLESSATI, *Op. cit.*, pp. 230 e segg.

¹⁸¹ L’intervento su **istanza di parte** ha come presupposto una **pretesa comunanza di causa** o di **obbligo di garanzia**. Infatti, l’art. 106 c.p.c. dispone che “Ciascuna parte può chiamare nel processo un terzo al quale **ritiene comune la causa** o dal quale **pretende di essere garantita**”. Quanto all’intervento coattivo *iussu iudicis*, a parte il caso del litisconsorzio necessario, nel quale il giudice deve sempre ordinare l’integrazione del contraddittorio (art. 102, comma 2, c.p.c.), “Il giudice, quando ritiene **opportuno** che il processo si svolga in confronto di un terzo al quale **la causa è comune**, ne ordina l’intervento”. V. FLESSATI, *Op. cit.*, pp. 237 e ss.

plina del litisconsorzio necessario nel processo tributario è dettata dall'art. 14 d.lgs. 546/1992, salvo le integrazioni compatibili con le disposizioni del codice di procedura civile. Più specificamente, la citata disposizione dedica alla litispendenza i commi 1 e 2, i quali recitano:

“1. Se l'oggetto del ricorso riguarda **inscindibilmente più soggetti**, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza”.

Il primo comma ricalca il disposto degli artt. 101 e 102, comma 1, c.p.c. e individua il presupposto del litisconsorzio necessario nella circostanza che **l'oggetto del ricorso riguardi inscindibilmente più soggetti** (il codice di rito, invece, fa riferimento al fatto che la decisione non possa essere pronunciata che nei confronti di più parti)¹⁸², con la conseguenza che la controversia non può essere decisa se non nei confronti di tutti i soggetti del rapporto controverso. Pertanto, il secondo comma della medesima disposizione impone la **integrazione del contraddittorio**, nel caso in cui il ricorso non sia stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti interessati, mediante **chiamata in causa**, da effettuarsi entro un termine di decadenza stabilito dal giudice tributario (intervento coattivo *iussu iudicis*)¹⁸³. Come già è stato accennato, la dottrina ha osservato che la disposizione di cui al comma 1, dell'art. 14, d.lgs. 546/92, è stata formulata in maniera poco felice dando vita ad una norma sostanzialmente in bianco, “il cui riempimento viene ad essere rimesso, in ultima analisi e con le incertezze che ne possono derivare, all'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale; e, quel che più conta, ad una norma destinata a ricevere nel nostro campo un'**applicazione ridottissima** dal momento che alla base dei casi normali di litisconsorzio necessario stanno sempre **ipotesi sostanziali di plurisoggettività, difficilmente rinvenibili nel settore impositivo**, se si tiene conto che **ne sono sicuramente escluse, alla stregua dei principi, tutte le situazioni di (mera) coobbligazione solidale**”¹⁸⁴. Anche la

¹⁸² Nei giudizi di impugnazione, invece, il presupposto del litisconsorzio necessario è individuato nella inscindibilità della causa (art. 331 c.p.c.).

¹⁸³ La sanzione della decadenza è conseguenza della eventuale inerzia della parte interessata al proseguimento del giudizio (art. 45 d.lgs. 546/92). Nel caso in cui il “**giudizio di primo grado non sia stato regolarmente costituito o integrato**”, la commissione tributaria regionale “rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata” (art. 59, comma 1, lett. b), d.lgs. 546/92).

¹⁸⁴ RUSSO, *Op.cit.*, p. 474. In materia di “solidarietà tributaria non è sufficiente invocare genericamente l'istituto del litisconsorzio necessario. Occorre spingersi oltre e verificare se l'i-

giurisprudenza di legittimità è attestata su tale posizione: “La solidarietà tributaria non determina, sul piano della tutela giurisdizionale, un litisconsorzio necessario tra condebitori, essendo ciascuno di essi separatamente soggetto ai poteri di accertamento e di riscossione dell’amministrazione finanziaria, salva la possibilità di riunione dei procedimenti o, in difetto, l’estensione al coobbligato del giudicato più favorevole formatosi nei confronti dell’altro, ai sensi dell’art. 1306 cod. civ.”¹⁸⁵.

La norma in esame dispone testualmente che nel processo tributario il litisconsorzio necessario si verifica quando “l’**oggetto** del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti”, vale a dire quando l’**atto impugnato** riguarda necessariamente più soggetti. Il che raramente si verifica, tenuto conto del principio della autonomia delle obbligazioni tributarie, anche quando siano oggetto di un unico atto impositivo. Per verificare se e quando possano presentarsi casi di litisconsorzio necessario, occorre tenere conto della tipologia degli atti impugnabili elencati nell’art. 19 (*Atti impugnabili e oggetto del ricorso*) d.lgs. 546/1992, e del disposto dell’art. 2, del medesimo d.lgs. 546, che definisce l’ *Oggetto della giurisdizione tributaria*.

A titolo di esempio osserviamo

- a) che si può ipotizzare che si verifichi un caso di **litisconsorzio necessario attivo** allorché venga impugnato “il diniego o la revoca di **agevolazioni**” (comma 1, lett. *h*) che riguardino più soggetti, in relazione

stituito possa trovare applicazione nella fase dell’*accertamento*, la cui fattispecie ... presenta una struttura a *composizione variabile*” (FALSITTA, *Manuale, cit.*, p. 300).

¹⁸⁵ Cass. n. 7020/2001; conf. n. 10613/2000 e 13800/200. È stato osservato che “l’introduzione nel processo tributario di un istituto modellato sullo schema di quello del processo civile rappresenta in qualche modo **un trapianto tra organismi diversi**, perciò destinato all’insuccesso. Pertanto, a meno che non si voglia superare il dato normativo per riconoscere al giudice il potere di sancire il litisconsorzio necessario in tutti i casi nei quali egli ne ravvisi la opportunità, bisogna convenire con la dottrina prevalente che **difficilmente nel processo tributario si verificano casi di rapporti plurisoggettivi inscindibili**, nei quali è necessario che la sentenza venga pronunciata nei confronti di tutti gli interessati. L’ostacolo insuperabile è rappresentato dal fatto che, ai sensi del comma 1 dell’art. 14 più volte citato, **l’oggetto del ricorso deve riguardare inscindibilmente più soggetti e ciò non si verifica né nel caso di solidarietà tributaria, né nel caso di sostituzione tributaria, né tanto meno nei casi in cui il soggetto passivo di imposta è diverso dal soggetto che subisce gli effetti economici del tributo [garante]. Sono tutte ipotesi nelle quali l’imposizione coinvolge gli interessi di più soggetti, senza però creare situazioni giuridiche plurisoggettive assimilabili a quelle che nel diritto civile determinano il litisconsorzio necessario**” (L.VISCONTI, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario, in il fisco 2000* (12), p. 3264 e s. Secondo le istruzioni ministeriali, invece, sarebbero ravvisabili ipotesi di litisconsorzio necessario in taluni casi di responsabilità solidale (artt. 43 *bis* e 43 *ter* DPR 602/1973 e 73, comma 3, DPR 633/72) (Circ. 291/E – 1996, *cit.*).

ad un unico presupposto oggettivo. Ma anche in questo caso non si può escludere che un soggetto impugnò il provvedimento negativo ed un altro soggetto, invece, faccia acquiescenza, salvo poi avvalersi del disposto dell'art. 1306 c.c., ricorrendone i presupposti;

- b) quanto ai provvedimenti che irrogano **sanzioni** (comma 1, lett. c), coloro che sono **obbligati solidalmente** (artt. 11 e 14, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), non sono per ciò soltanto, litisconsorti necessari, ma possono **intervenire o essere chiamati in giudizio**, quando siano destinatari dell'atto impugnato, ai sensi del comma 3 dell'art. 14 d.lgs. 546/92; anche quando si tratti di violazione imputabile a più persone (art. 9, **Concorso di persone**, d.lgs. 472/1997), non si può dire che il ricorso di uno dei destinatari dell'atto non possa essere deciso senza l'intervento di tutti gli altri complici, che, in ipotesi, possono ritenere più conveniente pagare la sanzione piuttosto che affrontare le spese del giudizio; è invece ipotizzabile che l'autore materiale di un illecito, possa chiamare in causa colui che lo abbia determinato alla realizzazione della violazione, mediante **violenza, minaccia o induzione in errore** (art. 11, *Autore mediato*, d.lgs. 546/92)¹⁸⁶;

¹⁸⁶ L'art. 18 del d.lgs. 472/1997, prevede che quando vengano irrogate sanzioni riferite a tributi per i quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, in alternativa alla azione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa, è ammesso il ricorso alla Direzione regionale delle entrate competente. Tuttavia, in presenza di più soggetti legittimati all'impugnazione (nell'ipotesi che il provvedimento sia stato adottato nei confronti di più trasgressori o di trasgressori e coobbligati), se uno di tali soggetti adisca l'autorità giudiziaria ordinaria rimane preclusa agli altri soggetti la possibilità di proporre ricorso in via amministrativa e l'eventuale ricorso già proposto diventa improcedibile. Conseguentemente, i soggetti che non abbiano adito il giudice ordinario, avendo avviato il ricorso amministrativo, ed intendano coltivare l'impugnativa del provvedimento di irrogazione di sanzioni adottato nei loro confronti, dovranno **riproporla** "avanti al giudice ordinario nel termine di centottanta giorni dalla notificazione della decisione di improcedibilità" (art. 18, comma 3). In dottrina si ritiene che "la riproposizione dell'impugnazione dell'impugnazione davanti al giudice ordinario possa avvenire, oltre che con l'ordinaria azione, anche mediante l'**intervento volontario autonomo**, ai sensi dell'art. 105 cod. proc. Civ., nel processo già pendente tra l'altro soggetto impugnante e l'amministrazione, del quale ricorrono le condizioni poiché si fa valere un diritto relativo all'oggetto e dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo. Ed è anche da ritenere che in ogni caso il giudice ordinario, davanti al quale sia stata proposta da taluno dei destinatari dell'atto l'impugnazione del medesimo, qualora ritenga che la decisione non possa pronunciarsi nei confronti di tutti i detti destinatari, debba ordinare l'integrazione del contraddittorio, secondo il principio generale del **litisconsorzio necessario** (art. 102 cod. proc. Civ.). ... Alla stregua di tali considerazioni deve peraltro essere chiaro che sia nel processo tributario sia nel processo civile, l'integrazione del contraddittorio deve essere ordinata dal giudice soltanto nel caso in cui le posizioni di tutti i destinatari dell'atto che irroga le sanzioni siano inscindibili, e pertanto la decisione non può

- c) una ipotesi classica di litisconsorzio necessario può ravvisarsi nel caso di **controversie catastali**, quando vengano impugnati atti relativi, appunto, ad operazioni catastali “concernenti l’ intestazione, la delimitazione, la figura, l’ estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell’ estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché ... la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’ attribuzione della rendita catastale”, sempre che le variazioni relative ad un soggetto comportino necessariamente variazioni per gli altri soggetti interessati¹⁸⁷;
- d) sul versante del **litisconsorzio passivo**, è stato già ricordato che, a mente dell’ art. 39, d.lgs. n. 112/1999, il **cessionario** del servizio della **riscossione**, “nelle liti che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l’ ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”¹⁸⁸.

In linea di principio, “fuori dei casi di in cui la legge espressamente impone la partecipazione di più soggetti al giudizio instaurato nei confronti di taluno di essi, ricorre un’ ipotesi di litisconsorzio necessario allorché l’ azione tenda alla costituzione o al mutamento di un rapporto plurisoggettivo unico oppure all’ adempimento di una prestazione inscindibile, incidenti su una situazione giuridica inscindibilmente comune a più soggetti, sì da escludere che, senza il contraddittorio di tutte le parti interessate all’ esito del giudizio, l’ emenanda sentenza possa avere alcuna pratica utilità per alcuna di esse. Resta quindi estraneo a tale ipotesi il caso in cui il convenuto, chiamando in causa il terzo, tenda ad ottenere una declaratoria di responsabilità esclusiva del medesimo e la propria liberazione dalla pretesa dell’ attore”¹⁸⁹.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato che “le **controversie tra sostituito e sostituto d’ imposta relative alla legittimità delle ritenute d’ ac-**

essere pronunciata che nei confronti di tutti. Nel caso in cui, invece, taluno dei destinatari dell’ atto abbia proposto l’ impugnazione per motivi soggettivo, o che comunque non si estendono ad altri destinatari (sostenendo, ad esempio, di non essere obbligato solidale), non vi sarà integrazione del contraddittorio” (G. BELLAGAMBA G. CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Milano 1999, pp. 114/115).

¹⁸⁷ Anche in questo caso, però, non è da escludere che possa essere invocata l’ autonomia dei singoli rapporti tributari. La dottrina, infatti, è divisa tra coloro che ritengono che il caso in esame sia riferibile alla figura del **litisconsorzio necessario** e coloro che, invece, ritengono che si tratti di mero **litisconsorzio facoltativo** (v. FLESSATI, *Op. cit.*, p. 208).

¹⁸⁸ Si tratta di una ipotesi di litisconsorzio facoltativo, in quanto non è previsto che il contraddittorio venga comunque integrato. Vale a dire, la mancata chiamata in causa dell’ ente impositore, non comporta la inammissibilità del ricorso per inattività della parte interessata (art. 45 d.lgs. 546/92), ma soltanto l’ assunzione delle conseguenze della pronuncia da parte del cessionario.

¹⁸⁹ Cass. n. 1093/1995.

conto operate dal secondo, sono devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie atteso che la legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere deliberata incidentalmente, ma dà luogo ad una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in **litisconsorzio necessario** [passivo] con l'amministrazione finanziaria"¹⁹⁰.

Con riguardo alla **imposta di successione**, invece, nel caso in cui "l'atto impositivo sia impugnato davanti al giudice tributario da uno dei coeredi, si deve escludere che l'altro coerede sia parte del relativo giudizio e destinatario della decisione che lo definisce, e, quindi, si deve negare che il medesimo possa proporre gravame contro tale decisione in considerazione dell'autonomia e scindibilità dei rapporti fra ciascun coobbligato e l'amministrazione finanziaria (salva restando l'invocabilità del giudicato favorevole eventualmente ottenuto, ai sensi e nei limiti di cui all'art. 1306 c.c)"¹⁹¹.

Infine, ci si è chiesto se possa ravvisarsi una ipotesi di litisconsorzio necessario nei ricorsi contro atti di accertamento che riguardano il reddito delle

¹⁹⁰ Cass. SS.UU. n. 517/1999; conf. SS.UU. n. 4223/1996. Se, però, il ricorso venga proposto direttamente dal sostituto, destinatario di un atto di accertamento, non è necessario integrare il contraddittorio nei confronti del sostituto. Infatti, "è legittimo l'avviso di accertamento a carico del lavoratore subordinato, rivolto a contestargli la mancata inclusione nella denuncia annuale di una componente del reddito tassabile, anche quando la stessa sia soggetta alla ritenuta d'acconto prevista dall'art. 23 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 ed il datore di lavoro abbia ommesso di effettuarla. L'ininfluenza della sostituzione d'imposta sulla posizione e sugli obblighi del lavoratore - sostituto, oltre a consentire l'esercizio nei suoi confronti del potere di accertamento in caso di violazione di quegli obblighi, porta ad escludere che, nel giudizio d'impugnazione promosso dallo stesso sostituto, insorga la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti del datore di lavoro - sostituto. L'impugnativa apre infatti il sindacato giudiziale sulla pretesa impositiva in concreto formulata dall'ufficio - attraverso uno degli atti previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 - senza possibilità di estendere la decisione a soggetti che siano parti di rapporti diversi, pure se strettamente connessi per comunanza di problematica, come si evince dall'art. 14 del D.Lgs. cit., sulla delimitazione dei casi di litisconsorzio e sul residuo nelle altre ipotesi di mere facoltà d'intervento o di chiamata in causa" (Cass. n. 10057/2000; conf. 2212/2000, 2611/2000, 3330/2000, 6292/2000). *Contra*, RUSO, *Op. cit.*, p. 474, il quale osserva che "la *legitimatio ad causam* spetta in via esclusiva al (solo) sostituto o alla (sola) amministrazione a seconda che si ravvisi nell'uno o nell'altra il soggetto tenuto a rispondere dell'indebito consumato per effetto dell'illegittima effettuazione della ritenuta". E' stato anche osservato che il comma 2 dell'art. 38 DPR 602/71, prevede espressamente il potere, da parte del sostituto di agire in via autonoma, direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso delle ritenute che assuma di avere subito illegittimamente, che prescinde completamente dal rapporto di sostituzione (v. VISCONTI, *Op. loc.cit.*

¹⁹¹ Cass. n. 12275/1992. Per una più approfondita disamina dei problemi connessi alle controversie tributarie con pluralità di eredi, v. FLESSATI, *Op. cit.*, p. 215 e s.

società di persone e dei relativi soci (art. 5 TUIR). Qualche autore ritiene che si configuri il litisconsorzio necessario quando il ricorso abbia ad oggetto la ripartizione del reddito tra i soci¹⁹².

Sul piano processuale, la parte che eccepisce la non integrità del contraddittorio deve **darne la prova**, non soltanto indicando le persone che debbono partecipare al giudizio quali litisconsorti necessari, ma anche provandone l'esistenza e dimostrando i presupposti di fatto che giustificano l'integrazione richiesta¹⁹³.

5.1.2. Il litisconsorzio facoltativo originario o iniziale. - Il **litisconsorzio facoltativo originario o iniziale**, può trovare, invece, ampia applicazione nel processo tributario¹⁹⁴, in mancanza di specifiche disposizioni¹⁹⁵, occorre rifarsi alla normativa codicistica, secondo la quale più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause proposte esista connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono (connessione propria), oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni (connessione impropria), salvo che la trattazione congiunta non giovi alla speditezza del processo o che le parti concordino di procedere separatamente (art. 103 c.p.c.). Anche nel processo tributario, però, l'esigenza di evitare il rischio di decisione anche solo logicamente contraddittorie¹⁹⁶, su questioni simili (c.d. **ricorsi cumulativi**) o connesse, trova un suo specifico riferimento normativo in due articoli del d.lgs. 546/92:

- a) nell'art. 26, in forza del quale, nella assegnazione dei ricorsi, **il presidente della commissione** "potrà assumere gli opportuni provvedimenti affinché i ricorsi concernenti **identiche questioni di diritto** a carattere ripetitivo vengano assegnati alla medesima sezione per essere trattati congiuntamente";
- b) nell'art. 29, in forza del quale **il presidente della sezione** "dispone con decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo **stesso oggetto o sono tra loro connessi**".

¹⁹² V. RUSSO, *Op.cit.*, p. 475 Per una più approfondita analisi si veda FLESSATI, *Op. cit.*, p. 209 ss.

¹⁹³ Cass. n.2353/1995.

¹⁹⁴ V. RUSSO, *Op.cit.*, p. 475.

¹⁹⁵ Non sono previste norme specifiche sul litisconsorzio facoltativo iniziale, ma . l'ipotesi del litisconsorzio facoltativo successivo è disciplinata, "attraverso gli istituti dell'intervento volontario e della chiamata in giudizio su istanza di parte, sia per ordine del giudice" (Circ. 98/E - 1996).

¹⁹⁶ Così RUSSO, *Op. cit* p. 475.

L'art. 103 (*Litisconsorzio facoltativo*), c.p.c., “contempla non soltanto il litisconsorzio facoltativo cosiddetto **proprio**, quando fra le più cause proposte esista connessione per l'oggetto e per il titolo, ma anche il litisconsorzio facoltativo cosiddetto **improprio**, quando più cause presentino in comune, anche solo in parte, qualche questione la cui soluzione sia necessaria per la decisione; in entrambe le ipotesi, le parti, come possono promuovere il giudizio con unico atto di citazione, così possono validamente appellare con **unico atto di gravame** la sentenza di primo grado. Nel litisconsorzio facoltativo, sia proprio che improprio, la sostanziale autonomia dei rapporti formalmente inseriti in un unico processo consente l'**estinzione** di questo, per rinuncia agli atti od inattività delle parti, **limitatamente ad alcuno dei rapporti** medesimi”¹⁹⁷. Nel litisconsorzio facoltativo il processo è solo formalmente unico, “alla pluralità di parti che agiscono o sono convenute nello stesso processo corrisponde una **pluralità di rapporti processuali** tra loro **scindibili**, che perciò rimangono **indipendenti**»¹⁹⁸. Conseguentemente, la sentenza che definisce il processo “è solo formalmente unica, ma, in realtà, consta di tante pronunce quante sono le cause riunite, che conservano la loro autonomia anche in sede di impugnazione”¹⁹⁹.

5.1.3. La competenza – Il d.lgs. 546/92, non detta disposizioni in tema di competenza per connessione, per cui sorge il problema se sia applicabile il disposto dell'art. 33 (*Cumulo soggettivo*) c.p.c. in forza del quale è prevista una deroga alla competenza per territorio in caso di **litisconsorzio passivo, necessario o facoltativo proprio** (litisconsorzio per ragioni di connessione oggettiva ex art. 40 c.p.c.). La norma citata recita: “Le cause contro più persone che a norma degli articoli 18 e 19 dovrebbero essere proposte davanti a giudici diversi, se sono connesse per l'oggetto o per il titolo possono essere proposte davanti al giudice del luogo di residenza o domicilio di una di esse per essere decise nello stesso processo”. Se, poi, le cause connesse, che possono essere decise in un unico processo, vengono proposte davanti a giudici diversi, “il giudice fissa con sentenza alle parti un termine perentorio per la riassunzione della causa accessoria davanti al giudice della causa principale, e negli altri casi davanti a quello preventivamente adito” (art. 40 c.p.c.).

Il caso, in ipotesi, si può verificare quando con più atti, notificati da uffici diversi, venga effettuato un recupero relativo a prestazioni inscindibili.

Come è noto, l'art. 5, comma 1, d.lgs. 546/92, sancisce che “La compe-

¹⁹⁷ Cass. n. 2446/1975.

¹⁹⁸ Cass. n. 4924/1984.

¹⁹⁹ Cass. n. 5773/1991.

tenza delle commissioni tributarie è inderogabile” e quindi non sembra applicabile l’art. 33 c.p.c.

Il sistema, però, appare antinomico. Infatti, per un verso l’art. 14, d.lgs. 5436/92, impone l’unicità del processo quando le cause siano inscindibili e, per altro verso, l’art. 5 del medesimo d.lgs. 546, sancisce la inderogabilità della competenza. Anche questa circostanza costituisce un ulteriore elemento che favorisce il persistere del “dogma” della scindibilità delle obbligazioni tributarie.

5.2. *L’intervento in causa (il litisconsorzio facoltativo successivo):*

a) Presupposti e limiti dei poteri dell’interveniente – Le figure dell’intervento in causa, volontario o su istanza di parte²⁰⁰, sono disciplinate espressamente dall’art. 14, commi 3,4,5 e 6, d.lgs. 546/92. I commi 3 e 6, individuano i presupposti dell’intervento o della chiamata e i (limiti dei) poteri loro attribuiti, mentre i commi 4 e 5 dettano, rispettivamente, le formalità di costituzione delle parti chiamate e le modalità di intervento dei litisconsorti, sia necessari che facoltativi²⁰¹.

“Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso” (comma 3). Tuttavia, “Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare l’atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza” (comma 6)²⁰².

I presupposti sostanziali che consentono l’intervento volontario o la chiamata in causa, sono, alternativamente:

- a) che il soggetto chiamato o che intende intervenire, sia **destinatario dell’atto impugnato** unitamente al ricorrente, o ai ricorrenti originari (es. cartella di pagamento notificata al debitore iscritto a ruolo e al coobbligato)
- b) che il soggetto chiamato o che intenda intervenire sia **parte del rapporto tributario controverso** (es., ente locale chiamato in causa dal concessionario).

²⁰⁰ L’art. 14 prevede l’intervento *iussu iudicis* soltanto nella ipotesi di litisconsorzio necessario.

²⁰¹ In dottrina è stato escluso che nel processo tributario sia possibile l’intervento per ordine del giudice, non essendo prevista tale possibilità nell’ambito dei poteri attribuiti alla commissioni tributarie dall’art. 7 d.lgs. 546/92. Tale disposizione, però, disciplina i poteri istruttori delle commissioni e non anche i poteri ordinatori delle stesse, intesi a garantire i diritti delle parti.

²⁰² Inoltre, “Il terzo non può compiere atti che al momento dell’intervento non sono più consentiti ad alcun altra parte” (art. 268, comma 2, c.p.c).

La prima ipotesi è destinata ad incidere soltanto sul versante attivo del rapporto processuale, essendo riferibile soltanto a coloro che siano destinatari di uno degli atti elencati dall'art. 19 d.lgs. 546/92 (**litisconsorzio successivo attivo**). La seconda ipotesi, invece, può incidere sia sul versante attivo che su quello passivo (**litisconsorzio successivo attivo o passivo**).

L'intervento, o la chiamata, però, **non rimette in termini** l'interveniente o il chiamato (anche quando si tratti di litisconsorzio necessario, atteso il preciso richiamo del comma 6, anche al comma 1 dell'art. 14), per autonome impugnative. Devono accettare la lite nello stato in cui si trova. "In tale ipotesi il loro ingresso in giudizio assume i connotati dell'**intervento adesivo dipendente** (*ad adiuvandum*), come definito dalla elaborazione della dottrina processualcivilistica. Infatti chiamati ed interventori possono esclusivamente offrire al giudice elementi nuovi connessi ai motivi di impugnazione già proposti, mentre non hanno possibilità di dedurre, ampliando il *thema decidendum*, motivi di impugnazione loro propri"²⁰³.

Con la chiamata, in genere, il ricorrente intende rendere partecipe della lite coloro che possono risentire delle conseguenze di una decisione sfavorevole (responsabile d'imposta, coobbligati, garanti, ecc.). Anche colui che interviene volontariamente "potendo risentire indirettamente delle conseguenze di una sentenza emessa in un processo nel quale non è parte, ha interesse allo svolgimento e all'esito del processo medesimo"²⁰⁴.

Il presupposto dell'essere destinatario dell'atto impugnato non presenta problemi di interpretazione. Non così, invece, il presupposto che fa riferimento al **rapporto tributario controverso**, come presupposto che legittima l'intervento. Infatti, se si tratta di rapporto unico plurisoggettivo, opera già la regola del litisconsorzio necessario, secondo quanto disposto dal comma 1 dell'art. 14. **Volendo dare un senso alla disposizione in esame, la si deve intendere nel senso che l'intervento sia consentito tutte le volte in cui il rapporto tributario controverso abbia come contenuto anche obbligazioni autonome tra di loro**. Vale a dire, per rapporto tributario controverso si deve intendere l'insieme dei rapporti (sostanziali) confluenti, direttamente o indirettamente, nell'oggetto della controversia tributaria. Solo intendendo l'espressione *rapporto tributario controverso* in senso lato ed omnicomprensivo, correlato al concetto sostanziale di rapporto complesso di imposta risulta ammissibile la figura dell'**"intervento adesivo dipendente** (art. 105, comma 2, c.p.c.) del responsabile di imposta"²⁰⁵ nella veste di titolare di un'obbliga-

²⁰³ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

²⁰⁴ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

²⁰⁵ Ma il discorso vale anche per i coobbligati, in genere, e per il garante.

zione di garanzia a sé stante ma collegata da un vincolo di pregiudizialità-dipendenza a quella facente carico al soggetto passivo del tributo”²⁰⁶.

La **dottrina esclude**, poi, che il processo tributario sia compatibile con le figure dell'intervento **principale autonomo** (di cui all'art. 105, comma 1, c.p.c.), l'intervento “contro tutti”, in quanto non si ritiene ipotizzabile il caso dell'interveniente che proponga una domanda in contrasto e sostanzialmente incompatibile con entrambi le posizioni delle parti originarie²⁰⁷.

Anche in relazione all' **intervento adesivo autonomo** (litisconsortile), che viene spiegato per far valere nei confronti di una sola parte, un diritto relativo all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto in giudizio (art. 105, comma 1°, seconda ipotesi, c.p.c.), la dottrina ha manifestato perplessità, circa la sua praticabilità ed utilità.

“Infatti, premesso che in forza dell'ultimo comma dell'art. 14, d.lgs. 546/92, è escluso che il soggetto intervenuto volontariamente possa impugnare autonomamente l'atto se è scaduto il relativo termine, ne deriva che “il destinatario dell'atto (legittimato all'intervento *de quo*), ove intenda impugnarlo, è comunque tenuto a farlo secondo le regole generali. **Se, quindi, è già intervenuto nel processo promosso dal soggetto cui in precedenza sia stato notificato l'atto controverso, il terzo dovrà attivarsi proponendo autonomo ricorso suscettibile poi di essere riunito** a quello che ha dato origine al diverso procedimento nel cui contesto ha effettuato l'intervento.

Ove, viceversa, siffatto **intervento non sia stato ancora spiegato allorché viene notificato l'atto, l'impugnazione ad opera del coobbligato potrà essere esperita o in via autonoma (cui, successivamente, potrà far seguito la riunione), ovvero mediante la contestuale proposizione di un atto d'intervento nel giudizio già esistente**, di modo che si ottenga al contempo l'effetto di contestare tempestivamente l'atto dell'amministrazione e quello di spiegare intervento nel connesso procedimento.

Qualora però il soggetto passivo in veste di coobbligato solidale **non si attivi nelle forme e nei tempi testé indicati, viene da chiedersi quale utilità in concreto possa rivestire il suo intervento**. L'atto notificatogli e non tempestivamente impugnato, infatti, si consolida e non pare possa essere più posto in discussione, quand'anche egli intervenga nel giudizio da altri instaurato, previa altrimenti l'elusione del termine decadenziale all'uopo previsto dalla legge per impugnarlo; a meno di non ritenere invocabile in tali casi ..., **la facoltà contemplata nell'art. 1306, secondo comma cd. civ.**”²⁰⁸

²⁰⁶ RUSSO, *Op.cit.*, pp. 475/476.

²⁰⁷ RUSSO, *Op.cit.*, p. 475. Vi è stato chi ha ipotizzato che il terzo possa spiegare intervento principale autonomo nelle controversie avente ad oggetto il rimborso di tributi, affermando di essere titolare del diritto in luogo del ricorrente originario. Ma è stato eccepito che soltanto chi abbia richiesto il rimborso è legittimato a impugnare il provvedimento (espreso o tacito) di rigetto. V. sul punto FLESSATI, *Op. cit.*, p. 233 ed AA. Ivi citati. Si può anche ipotizzare l'intervento del concessionario nel giudizio iniziato con ricorso contro la cartella dei pagamenti, per vizi della stessa, spiegato erroneamente nei confronti dell'ufficio, il quale non eccepisca il difetto di legittimazione passiva.

²⁰⁸ RUSSO, *Op.cit.*, p. 476.

Ancora, la dottrina, ha escluso che nel processo tributario possa trovare ingresso la chiamata in garanzia su istanza di parte, ai sensi dell'art. 106 c.p.c. perché "il coobbligato cui si è rivolta l'amministrazione per il soddisfacimento della sua pretesa creditoria (e cioè il garantito) proporrebbe una domanda di regresso contro l'altro coobbligato (il garante), introducendo quindi una nuova lite estranea alla giurisdizione delle commissioni poiché intercorrente tra soggetti entrambi diversi dall'amministrazione suddetta. Viceversa, nulla osta alla chiamata per comunanza di causa (cfr. ancora art. 106 c.p.c), la quale non comporta l'ampliamento dell'oggetto del processo, servendo solo a determinare anche a carico del terzo la formazione della cosa giudicata"²⁰⁹.

Secondo i giudici di legittimità, **il cessionario del credito IVA subentra nella posizione del contribuente** e la relativa controversia conserva la sua natura tributaria. Conseguentemente, il cessionario stesso, "può intervenire nella controversia promossa dal contribuente, anche in grado di appello, come consentito dall'art. 111, terzo comma, c.p.c., in qualità di successore a titolo particolare nel diritto controverso"²¹⁰.

Riteniamo, poi, che **il legale rappresentante di un ente, che non sia più tale, sia legittimato ad intervenire nel giudizio promosso dal suo successore, per atti riferiti alla sua gestione** (notificati al nuovo legale rappresentante e da lui impugnati), anche alla luce delle nuove disposizioni in tema di sanzioni, che hanno sancito il principio della personalità (fisica) della responsabilità tributaria anche extrapenale. Lo stesso dicasi per il fallito rispetto al ricorso proposto dal curatore fallimentare. In entrambi i casi l'interveniente è la vera parte del rapporto sostanziale controverso, in relazione al periodo di competenza, più di quanto non lo sia la parte processuale che è parte soltanto in senso formale.

b) formalità di costituzione e di intervento – I commi 4 e 5 dell'art. 14, d.lgs. 546/92, dettano le disposizioni per la costituzione in giudizio del chiamato in causa e per intervenire:

1. "Le **parti chiamate in causa** si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili" (art. 14, comma 4); vale a dire:

- a) quanto al **termine**, il chiamato in causa deve costituirsi "entro **sessanta giorni** dal giorno in cui il ricorso [*rectius*: l'atto di chiamata in causa] è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale" (art. 23, comma 1, d.lgs. 546/92)²¹¹;

²⁰⁹ RUSSO, *Op.cit.*, p. 477.

²¹⁰ Cass. n. 379/1998.

²¹¹ Secondo alcuni autori, la parte costituitasi ai sensi dell'art. 23 d.lgs. 546/92, non può procedere direttamente alla chiamata del terzo, ma deve farne sempre preventiva istanza al giu-

b) quanto alle **modalità**, la costituzione “è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione” (art. 23, comma 2, d.lgs. 546/92)²¹².

2. I **litisconsorti necessari** e gli altri **soggetti che abbiano titolo per intervenire**, in forza del comma 3 dell’art. 14, “intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente” (art. 14, comma 5). Quanto al **termine**, “L’intervento può avere luogo sino a che non vengano precisate le conclusioni” (art. 268, comma 1, c.p.c.)²¹³.

6. Le notificazioni e comunicazioni. La costituzione in giudizio delle parti e la contumacia. - Lo *status* di parte del rapporto processuale è connesso alle vicende del rapporto giuridico processuale, inteso come relazione formale che si instaura e si sviluppa tra i diversi soggetti del processo (parti e giudice)²¹⁴, mediante la **utilizzazione dei “mezzi di comunicazione”** previsti dalla legge (comunicazioni e notificazioni). Ciascuna parte, poi, si rende giuridicamente presente nel processo attraverso apposite formalità di costituzione²¹⁵.

Il d.lgs. 546/1992, prevede specifiche disposizioni anche in tema di comunicazioni e notificazioni (artt. 16 e 17) e di costituzione in giudizio (artt. 22 e 23). Le ricordiamo brevemente, perché appunto, le parti operano nella pienezza dei loro diritti nel processo tributario, mediante la costituzione

dice come si vince dal comma 3 del medesimo art. 23 “... instando, se del caso, per la chiamata di terzo in causa”).

²¹² “Nelle controdeduzioni la parte resistente [o chiamata] espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d’ufficio e instando [a sua volta], se del caso, per la chiamata di terzi in causa” (art. 22, comma 3, d.lgs. 546/92).

²¹³ Relativamente al **termine** entro il quale è ammesso l’intervento volontario del terzo, in dottrina vi è chi ritiene che non operi il disposto dell’art. 268 c.p.c., in forza del quale l’intervento sarebbe possibile fino alla udienza di trattazione in camera di consiglio o fino all’udienza pubblica, in quanto opererebbe lo sbarramento di cui all’art. 32, commi 1 e 3, d.lgs. 546/92, in forza del quale l’intervento sarebbe possibile

a) fino a 20 giorni prima dell’udienza pubblica (termine ultimo per depositare documenti, ex art. 32, comma 1, d.lgs. 546/92);

b) fino a 5 giorni prima della trattazione in camera di consiglio (termine ultimo per “brevi repliche scritte”, ex art. 32, comma 3, d.lgs. 546/92).

²¹⁴ Si parla del rapporto processuale come di un rapporto almeno *trilaterale* e, comunque, *dinamico*.

²¹⁵ Sia l’attore che il convenuto possono però scegliere di non costituirsi, assumendo lo status di parte *contumace*.

(**connessione sostanziale** con il tema assegnatoci). Mentre le disposizioni in materia di comunicazioni e notificazioni sono inserite sotto il capo II del titolo I, relativo alle parti e alla loro rappresentanza in giudizio (**connessione formale**).

6.1. *La costituzione in giudizio e la contumacia* – Le regole della costituzione in giudizio del **convenuto**, dettate dall'art. 23 d.lgs. 546/92, sono già state ricordate, perché ad esse si richiamano le disposizioni sulla costituzione in giudizio del chiamato in causa e dell'interveniente. La costituzione avviene mediante deposito del fascicolo di parte presso la segreteria della commissione adita e l'adempimento non può essere effettuato a mezzo posta²¹⁶.

Quanto alla costituzione in giudizio del **ricorrente**, l'art. 22, d.lgs. 546/92, dispone che questo, **entro 30 giorni** dalla proposizione del ricorso, deve **depositare** nella segreteria della commissione tributaria adita, a pena di **inammissibilità**, "l'originale del ricorso notificato a norma dell'art. 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta del deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale" (art. 23, comma 1, d.lgs. 546/92)²¹⁷.

Ci si chiede se la mancata costituzione delle parti comporti la dichiarazione di **contumacia**, ai sensi dell'art. 171 c.p.c., e lo svolgimento del processo con il rito speciale, contumaciale, previsto dagli artt. 290-294 c.p.c.

La struttura del processo tributario, però, sembra inconciliabile con la speciale procedura contumaciale prevista dal codice di rito.

Innanzitutto, per quanto riguarda il **ricorrente**, la sua tempestiva costituzione in giudizio è condizione di ammissibilità del ricorso stesso (rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del giudizio). Né la costituzione della parte resistente può rendere ammissibile il ricorso stesso (art. 22, commi 1 e 2, d.lgs. 546/92). Quindi, è da escludere che possa trovare applicazione l'art. 290 c.p.c., che disciplina la contumacia dell'attore.

Per quanto riguarda la **contumacia** del convenuto, occorre rilevare che, in linea di principio, la dichiarazione di contumacia serve a garantire alla parte non costituita, talune "informazioni" sulle vicende processuali. Così, l'art. 292, c.p.c., prevede che la parte contumace debba essere personalmente av-

²¹⁶ "... attesa l'esplicita dizione usata dall'art. 23, non è ammissibile usufruire del servizio postale per costituirsi parte nel processo tributario". Anche perché, "il legislatore, nei casi in cui ha inteso consentire l'utilizzo dell'invio di atti processuali tramite posta, lo ha previsto espressamente (cfr. art 16, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992)" (Circ. n. 291/E – 1996).

²¹⁷ "Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia" (art. 22, comma 4, d.lgs. 546/92).

vertita, nel caso in cui venga ammesso l'**interrogatorio o il giuramento o vengano proposte domande nuove**. Nel processo tributario, come è noto, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (art. 7, comma 4, d.lgs. 546/92), e quindi la disposizione codicistica non potrebbe mai trovare applicazione. Lo stesso dicasi per le **domande nuove** che, ai sensi dell'art. 24, comma 4, d.lgs. 546/92, **devono essere proposte a pena di inammissibilità, con le stesse modalità del ricorso introduttivo, che, quindi deve essere comunque notificato alla parte resistente, anche se non costituita**. Infine, il comma 4, del citato art. 292, dispone che le **sentenze siano notificate alla parte contumace personalmente**. Il d.lgs. 546/1992, prevede, però, specifiche disposizioni di garanzia, disponendo che il decorso del termine annuale, in mancanza di notifica ai sensi dell'art. 51, comma 1, d.lgs. 546/92, **non determina il passaggio in giudicato della sentenza, se la parte non costituita "dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e delle comunicazioni dell'avviso di fissazione dell'udienza"** (art. 38, comma 4, d.lgs. 546/92). Peraltro, la presenza di specifiche disposizioni in tema di comunicazioni alle parti costituite²¹⁸, **senza alcun accenno alla contumacia, avvalorata la tesi della inutilità (più che della incompatibilità) di uno specifico rito contumaciale**, introdotto dalla formale dichiarazione di contumacia, ai sensi dell'art. 171, comma 3, c.p.c. Tuttavia, la mancanza di una formale dichiarazione di contumacia non sta a significare che siano per questo compressi i diritti di difesa costituzionalmente garantiti e il principio di parità delle parti nel contraddittorio, ai quali, in ogni caso, bisogna fare riferimento nel risolvere gli eventuali problemi interpretativi²¹⁹.

In definitiva, la costituzione della parte resistente nel processo è soltanto facoltativa (si tratta di un mero onere e non di un obbligo), e comunque, in mancanza di specifici sbarramenti, può avvenire anche tardivamente²²⁰.

²¹⁸ La segreteria delle commissioni ha l'obbligo di dare comunicazione **alle sole parti costituite**, almeno 30 giorni liberi prima, della data di trattazione (art. 31.1). Così pure, il dispositivo della sentenza deve essere comunicato alle sole parti costituite, entro 10 giorni dal deposito (art. 37.2).

²¹⁹ Su problema della contumacia nel processo tributario, v. FRANSONI, La costituzione in giudizio, in AA. VV. Il processo tributario, a cura di F:TESAURO, cit., pp. 454 e ss.

²²⁰ Sul termine ultimo entro il quale la parte convenuta può costituirsi, giurisprudenza e dottrina hanno espresso più orientamenti. In particolare la costituzione sarebbe possibile:

a) fino all'ultima udienza pubblica ovvero, nel caso in cui non vi sia stata la richiesta di trattazione in pubblica udienza, fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio, con la preclusione di non poter depositare documenti in mancanza di accordo delle parti costituite, na con la facoltà di svolgere la propria linea difensiva (es. sollevando l'eccezione di merito della prescrizione del credito) in occasione della discussione orale o con la memoria di costituzione (art. 32.3);

Le istruzioni ministeriali, invitano gli uffici a costituirsi in giudizio, in quanto portatori “di concreti interessi erariali in contestazione, perciò meritevoli della più ampia tutela in sede giurisdizionale, a meno che non ritenga[no] di dover procedere (...) all’autoannullamento o alla revoca dell’atto impugnato riconosciuto illegittimo o infondato”²²¹.

“Quanto al **termine** di costituzione in giudizio della parte resistente – rileva ancora il ministero –, esso è di sessanta giorni da quello in cui il ricorso è stato notificato o ricevuto a mezzo del servizio postale (...). Anche se per l’inosservanza di detto termine non è prevista, come nel giudizio civile ordinario, la contumacia del resistente non costituito o precise preclusioni a suo carico (eccezion fatta per la chiamata di terzi in causa, ai sensi dell’ultimo comma [dell’art. 23]), si raccomandano tuttavia gli uffici, salvo quanto poc’anzi detto [in tema di autotutela], di costituirsi ugualmente entro i sessanta giorni come sopra specificato. ... la costituzione tempestiva [è] sicura garanzia di pienezza di difesa, oltre che di speditezza del processo. ... chi si costituisce tardivamente o non si costituisce, non può opporsi agli atti precedenti alla costituzione compiuti dalle altre parti, né ha diritto alla notificazione dei normali atti processuali dei quali ricevono comunicazione o hanno immediata conoscenza le parti costituite”. Infatti, il disposto dell’art. 31, comma 1, “espone l’ufficio non costituito al pregiudizio di non ricevere l’avviso di trattazione, con l’ovvia conseguenza dell’impedimento oggettivo a costituirsi, sia pure tardivamente, *ex art. 32, comma 2* (mediante deposito di memoria illustrativa fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione), privandolo della facoltà di chiedere la discussione in pubblica udienza, *ex art. 33, comma 1*. ... Infine, la mancata costituzione in giudizio può assumere rilevanza allorquando la causa prosegua in grado di appello, poiché in tale giudizio non si potranno presentare le domandee le eccezioni non proposte nel primo grado (art. 57)”²²².

6.2. Comunicazioni e notificazioni – Gli artt. 16 e 17, d.lgs. 546/92, disciplinano, rispettivamente, le modalità con le quali devono essere effettuate le comunicazioni e le notificazioni, e il luogo in cui le stesse devono fatte. Le problematiche connesse alle comunicazioni e alle notificazioni, di per sé giu-

b) fino a 20 giorni liberi prima dell’udienza se sono prodotti documenti giustificativi dell’intervento o 10 giorni liberi prima dell’udienza, qualora si produca la memoria di costituzione senzadocumenti;

c) fino a 60 giorni successivi alla notificazione del ricorso, con la preclusione, oltre tale termine, di proporre eccezioni in senso stretto e chiamate di terzo (v. BUSCEMA DI GIACOMO, *Op.cit.*, p. 118 e s.

²²¹ Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

²²² Circ. n. 98/E – 1996, *cit.*

stificherebbero una autonoma e non semplice trattazione. In questa sede ci limitiamo a ricordare semplicemente il contenuto delle citate disposizioni, per mere ragioni di *connessione formale*.

6.2.1. L'art. 16. contiene disposizioni che riguardano specificamente le **comunicazioni** (comma 1), altre che riguardano le **notificazioni** (commi 2,3 e 4) ed altre ancora **comuni** ad entrambe (comma 5).

Iniziamo dalle disposizioni **comuni**, contenute nel comma 5, che riguardano le comunicazioni e le notificazioni fatte a mezzo del servizio postale. Queste, **si considerano effettuate nella data della spedizione**, ma “i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono **dalla data in cui l'atto è ricevuto**”.

In tema di **comunicazioni**, sono previste disposizioni di carattere generale e disposizioni specifiche per le comunicazioni all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale:

- a) “Le comunicazioni [in generale] sono fatte mediante **avviso** della segreteria della commissione tributaria **consegnato alle parti**, o spedito **a mezzo servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ritorno**” (art. 16, comma 1, parte prima);
- b) le comunicazioni agli **uffici del Ministero** e agli **enti locali**, oltre che con le modalità sopra specificate,
 - “possono essere fatte mediante **trasmissione di elenco** in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria.” (art. 16, comma 1, parte seconda).;
 - “La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'**ufficio giudiziario** o del **messo comunale** nelle forme” della **notificazione** (art. 16, comma 1, parte terza).

Anche per le **notificazioni** sono previste regole di carattere generale (art. 16, commi 2 e 3), disposizioni relative alla notifica a mezzo del servizio postale e regole per le notifiche agli uffici del ministero ed enti locali o da parte di questi (commi 3 e 4).

- a) In linea di principio, “Le notificazioni sono fatte **secondo le norme degli artt. 137 e seguenti** del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17”²²³ (art. 16, comma 2); “possono essere fatte an-

²²³ L'art. 137 c.p.c. che detta la disciplina generale delle notificazioni, recita: “Le notificazioni, quando non è disposto altrimenti, sono eseguite dall'**ufficiale giudiziario**, su **istanza** di parte o su **richiesta** del pubblico ministero o del cancelliere./ L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione **mediante consegna al destinatario di copia conforme** all'originale dell'atto notifi-

che direttamente a **mezzo del servizio postale** mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento" (art. 16, comma 3, parte prima);

- b) le notificazioni **all'ufficio del Ministero delle finanze e agli enti locali** possono essere fatte anche "**mediante consegna dell'atto all'impiiegato addetto** che ne rilascia **ricevuta sulla copia**"; l'ufficio del

cato". "L'ufficiale giudiziario **certifica** l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto" (art. 148, comma 1, c.p.c.). "**Se non ne è fatto espresso divieto** dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a **mezzo del servizio postale**./In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la **relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto**, facendovi **menzione dell'ufficio postale** per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con **avviso di ricevimento**. Quest'ultimo è **allegato all'originale**." (art. 149 c.p.c.) Disposizioni particolari sono dettate per la *notificazione in mani proprie* (art. 138 c.p.c.), la *notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio* (art. 139 c.p.c.), la *irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia* (art. 140 c.p.c.), la *notificazione presso il domiciliatario* (art. 141 c.p.c.), la *notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica* (art. 142 c.p.c.), la *notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti* (art. 143 c.p.c.), la **notificazione a militari in attività di servizio** (art. 146)..

Particolari disposizioni sono anche previste in materia di *notificazione alle amministrazioni dello stato* (art. 144 c.p.c.) e *alle persone giuridiche* (art. 145 c. p.c.) che, per il particolare rilievo che assumono nel processo tributario, conviene riportare integralmente:

a) art. 144 (*Notificazione alle amministrazioni dello Stato*) – "Per le amministrazioni dello Stato si osservano le disposizioni delle leggi speciali che prescrivono la notificazione **presso gli uffici dell'avvocatura dello Stato**.

Fuori dei casi previsti nel comma precedente, le notificazioni si fanno direttamente, **presso l'amministrazione destinataria, a chi la rappresenta nel luogo in cui risiede il giudice davanti al quale si procede**. Esse si eseguono mediante **consegna di copia nella sede dell'ufficio al titolare** o alle persone indicate nell'articolo seguente".

b) Art. 145 (*Notificazione alle persone giuridiche*) – "La notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al **rappresentante** o alla **persona incaricata di ricevere le notificazioni**.

La notificazione alle società **non aventi personalità giuridica**, alle **associazioni non riconosciute** e ai **comitati** di cui agli artt. 36 codice civile e seguenti si fa a norma del comma precedente, nella **sede** indicata nell'art. 19 secondo comma ["**hanno sede dove svolgono attività in modo continuativo**"].

Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti e nell'atto è **indicata la persona fisica che rappresenta l'ente**, si osservano le disposizioni degli artt. 138 [notificazione a mani proprie], 139 [notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio] e 141 [notificazione presso il domiciliatario)].

Con specifico riferimento al disposto dell'art. 144 "Sono stati posti quesiti in ordine alla legittimità della notifica del ricorso in primo grado o in appello presso gli uffici delle avvocature distrettuali dello Stato, nelle cui circoscrizioni hanno sede gli uffici del Ministero delle finanze. Al riguardo si precisa che l'anzidetta notifica deve essere effettuata agli uffici tributari che hanno la legittimatio ad processum nel giudizio instaurato./ Solo nelle ipotesi di costituzione in sede d'appello dell'Avvocatura distrettuale dello Stato, gli atti dovranno essere notificati a quest'ultima" (Circ. n. 291/E – 1996, *cit.*).

Ministero e l'ente locale, a loro volta, “provvedono alle notificazioni anche a mezzo del **messo comunale** o di **messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria** con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2” (artt. 137 e segg. c.p.c. e 17 d.lgs. 546/92).

6.2.2. L'art. 17, dispone che le comunicazioni e le notificazioni degli atti del processo tributario, salvo il caso della **notifica in mani proprie** (ai sensi dell'art. 138 c.p.c.) devono essere effettuate:

- a) nel **domicilio eletto**, generalmente presso il difensore, o, in mancanza,
- b) nella **residenza** (per le persone fisiche) o nella sede (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio (art. 17, comma 1, parte 1[^]).

“L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno **effetto anche per i successivi gradi** del processo” (art. 17, comma 2). Le eventuali “**variazioni** del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal **decimo giorno successivo** a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la **denuncia di variazione**” (art. 17, comma 1, parte 2[^]).

Infine, il comma 3, contiene una **norma di chiusura**, in forza della quale “Se **mancano** l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato²²⁴ o se per la loro **assoluta incertezza** la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione”.

In applicazione della citata disposizione, “la comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione fatta nel luogo di residenza a mani di persona diversa dal destinatario, anziché nel domicilio eletto, è nulla ed a tale nullità consegue la nullità della sentenza della commissione tributaria, dovendo le comunicazioni e le notificazioni essere fatte a norma dell'art. 17 D.L.vo 546/92, salvo consegna in mani proprie, nel domicilio eletto e, solo in sua mancanza, nella residenza del destinatario”.²²⁵

²²⁴ Ricordiamo che, in forza dell'art. 4, DPR 600/73, le società e gli enti che non hanno sede legale o amministrativa nello Stato devono indicare, nella dichiarazione dei redditi, un rappresentante per i rapporti tributari. Per analoghe disposizioni in materia di iva, v. artt. 17, comma 2 e 53, comma 3, DPR 633/72.

²²⁵ Cass. n. 10477/2000.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Giovanni MARONGIU

Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di GENOVA

1. L'analisi della tematica dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie può essere condotta in tre direzioni:

1. i limiti entro cui possono essere esercitati;
2. la tipologia dei mezzi istruttori utilizzabili;
3. le modalità di esercizio dei poteri.

1.1. Trattando il primo aspetto è inevitabile confrontarsi con il tema della natura del processo tributario.

Inquadrare il processo tributario tra i processi di tipo inquisitorio o tra i processi di tipo dispositivo è, infatti, problema che “lungi dall'essere meramente classificatorio, si rileva importante per determinare l'estensione dei poteri attribuiti dal legislatore al giudice tributario” (1).

Esso è, come è evidente, di tutto rilievo nella teoria generale del diritto processuale tributario, e se la sua compiuta analisi esula dai confini di questo contributo su di esso mi soffermerò, seppure brevemente, al termine di queste note.

Per ora mi limito ad alcune osservazioni sulla *littera legis*, per rimarcare come la disposizione che regola la materia ha avuto, nel tempo, uno sviluppo formulativo che può definirsi ciclico: si parte da una formulazione (quella dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972, testo originario) più consona ad un processo di natura dispositiva, si transita da un'altra (quella dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972, nel testo modificato dal D.P.R. 739/1981), che evoca, invece, un processo di tipo inquisitorio, per approdare, appunto, ad una terza (*quella dell'art. 7 del D.lgs. 546/1992, oggi vigente*) di cui si dirà.

In sequenza cronologica, i poteri istruttori risultano attribuiti alle Commissioni;

a) “*al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti*” (art. 35 D.P.R. 636/1972, testo originario);

b) “*al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione*” (art. 35 D.P.R. 636/1972, come modificato dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739);

(1) C. GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 753, al quale si rinvia per una ampia disamina delle posizioni dottrinali, anche in prospettiva storica.

c) “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*” (art. 7 D.lgs. 546/1992).

1.2. Va, subito, rimarcata la differenza tra il testo dell’art. 35 del D.P.R. 636/1972, come modificato nel 1981, e quello dell’art. 7 del D.lgs. 546/1992, in cui compare, a fianco dell’espressione “*fatti dedotti*” della parti, l’espressione “*ai fini istruttori*”. La prima espressione, come si dirà può ampiamente in seguito, esclude la configurabilità di qualsivoglia istruttoria al di là dei fatti allegati delle parti, mentre la seconda indicazione, che orienta l’esercizio dei poteri delle Commissioni “*ai fini istruttori*”, tende inequivocabilmente a stabilire che la facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti normativamente riconosciute agli uffici, e dalla stessa legge attribuiti alle commissioni, sono da queste ultime esercitate *solo per verificare la rispondenza al vero dei fatti dedotti in giudizio dalle parti* e non anche per accertare e acquisire materia imponibile, come nel caso che dette facoltà siano esercitate dagli uffici nell’ambito dai loro compiti di amministrazione attiva.

Dunque, se si fa riferimento al noto brocardo latino *iudex secundum alligata et probata judicare debet*, deve affermarsi che alle parti è rimessa, in via esclusiva, l’indicazione degli *alligata*, e cioè la delimitazione dei confini della controversia mediante l’allegazione dei fatti sui quali il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi, mentre, per ciò che concerne i *probata*, le parti medesime certamente sono onorate in via principale alla loro produzione, ma il giudice tributario può assumere iniziative istruttorie al fine del proprio convincimento, al di là delle allegazioni probatorie delle parti in causa.

Su tale conclusione è dato rilevare la convergenza interpretativa della dottrina (alla quale ho accennato in precedenza), che pressochè concordamente afferma che il processo tributario va qualificato come processo dispositivo quanto alla allegazione dei fatti, e inquisitorio, quanto al metodo acquisitivo delle prove (2).

Il veduto limite al potere istruttorio del giudice tributario non opererebbe, secondo alcuno (O. DRIGANI-R. LUNELLI, *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 45) in riferimento all’esibizione dei documenti, che il giudice potrebbe ordinare anche al di là dei “*limiti dei fatti dedotti delle parti*”. E questo in base alla lettera del terzo comma dell’art. 7, che stabilisce che “*è sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*”.

(2) P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 481; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 671.

Tale interpretazione non è condivisibile. Innanzitutto perché non si intravede alcuna ragione per svincolare il giudice tributario dal limite posto ai suoi poteri istruttori soltanto in relazione all'ordine di deposito dei documenti. E quindi, e principalmente, perché all'avverbio "sempre" non può non attribuirsi una valenza temporale, tanto più nel caso della norma in esame che va posta in relazione a quella contenuta nell'art. 58, 2° comma, che fa salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti (cfr. C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1117 seg. e spec. p. 1126). Si può così concludere, sul punto, che la facoltà di ordinare il deposito di documenti può essere esercitata in ogni momento dal giudice tributario, sia nel procedimento di primo grado che in quello di appello.

Nei confronti dei mezzi istruttori presi in considerazione dall'art. 7 non sembra esservi dubbio che la posizione delle Commissioni tributarie sia quella della *facoltà* (3) della loro utilizzazione, e non già dell'obbligo, anche quando le parti abbiano formulato apposita formale istanza per la loro assunzione. Ove, però, la Commissione non accolga l'istanza – e, conseguentemente, non disponga l'adempimento istruttorio – *deve specificamente giustificarlo nella motivazione della sentenza*. Sul punto possono richiamarsi le osservazioni contenute nella sentenza 21 gennaio 2000 n. 18 della Corte costituzionale, che ha dichiarato legittima la norma (art. 7, 4° comma D.lgs. 546/1992, su cui *infra*) che esclude dal processo tributario la prova testimoniale. In tale sentenza si afferma, tra l'altro, che il divieto della testimonianza non comporta l'inutilizzabilità in sede processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale (4), senza che ciò com-

(3) Tale affermazione è supportata da inequivoci dati testuali, avendo il legislatore stabilito che "le Commissioni tributarie (...) esercitano tutte le *facoltà* di accesso, di richiesta di dati ecc." (art. 7, 1° comma); "le Commissioni tributarie (...) possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici (...)" (art. 7, 2° comma), e che "è sempre data alle Commissioni tributarie *facoltà* di ordinare alle parti il deposito di documenti (...)" (art. 7, 3° comma).

In T. BAGLIONE-S. MENCHINI-M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 78 si afferma che allorché la commissione tributaria eserciti i propri poteri istruttori trova applicazione l'art. 184, 3° comma, c.p.c., in forza del quale nel caso in cui vengono disposti d'ufficio mezzi di prova le parti possono dedurre, entro un termine perentorio assegnato, i mezzi di prova che si rendano necessari in relazione ai primi.

(4) A seguito della sentenza n. 18/2000 della Corte costituzionale, la Commissione tributaria provinciale di Verbania, con ordinanza 13 dicembre 2000, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa, ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per presunta violazione dell'art. 3 Cost., dell'art. 7 del D.lgs. 546/1992, nella parte in cui non prevede che il giudice tributario possa e debba disporre l'accompagnamento coattivo del terzo – inadempiente ad un ordine del giudice – al fine di ottenere informazioni e chiarimenti relativi ad operazioni fiscalmente rilevanti.

porti una violazione del principio della “parità delle armi” nel processo tributario, derivante dalla impossibilità per il contribuente di avvalersi della prova testimoniale. Ben può, infatti, il contribuente contestare la veridicità delle dichiarazioni di terza raccolte dall’Amministrazione e, allorché ciò avvenga, il giudice tributario ove non ritenga che l’accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, *potrà e dovrà* far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell’art. 7 del D.lgs. n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l’attività istruttoria svolta dall’ufficio. “E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di *congruità e sufficienza della motivazione* proprio delle decisioni giurisdizionali”.

Va poi richiamato un importante recente principio giurisprudenziale sull’obbligo da parte della Commissione di avvalersi dei propri poteri istruttori. La Corte di Cassazione, infatti, nella sentenza 10 novembre 2000, n. 14624 (in *Il Fisco*, 2001, p. 1591) afferma che allorquando un documento sia necessario per valutare l’ammissibilità della domanda “il giudice non può esimersi dall’esercitare il potere di ordinarne all’ufficio il deposito, in qualunque fase del processo di merito, ai sensi dell’art. 7, comma 3 del D.lgs. n. 546 del 1992. La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte concerneva l’impugnazione di un avviso di mora, che, come è noto, è ammessa dall’art. 19, 3° comma del D.lgs. 546 soltanto in ipotesi di mancata previa notificazione dell’atto impositivo. Di fronte alla eccezione di regolare notifica dell’avviso di accertamento, la Commissione ordinò all’Ufficio di produrre la documentazione relativa a tale notificazione, che, tuttavia, l’Ufficio stesso depositò oltre i termini (venti giorni liberi prima dell’udienza di trattazione) previsto dall’art. 32 del D.lgs. 546. Il contribuente obiettò, nel giudizio di cassazione, che l’inosservanza del suddetto termine rendeva irrituale l’ingresso nel processo della documentazione relativa alla notificazione, con conseguente inutilizzabilità ai fini probatori. Orbene la Corte ha dichiarato prive di fondamento tali osservazioni, affermando, appunto, l’obbligo del giudice tributario di ordinare la produzione e di esaminarla indipendentemente dalla posteriorità del deposito rispetto al termine fissato nella norma sopramenzionata (in merito si veda anche Cass., sez. V trib., 23 dicembre 2000, n. 16176, in *Giust. Civ.*, 2001, I, 628).

Si pone il problema della applicabilità delle disposizioni dell’art. 7 al giudizio di appello, del quale la dottrina si è occupata in via del tutto incidentale. In proposito va rilevato che l’art. 7 si colloca nel corpo del D.lgs. 546 nel capo I del titolo I, intitolato, quest’ultimo, “disposizioni generali” e che reca, infatti, una serie di norme applicabili, sicuramente, sia al giudizio di primo grado che a quello di appello. Inoltre, nei tre commi di cui si compone l’art. 7 il riferimento è sempre alle “Commissioni tributarie”, espressione questa che, com’è

evidente, è immediatamente ricollegabile ad entrambi i giudici cui è devoluta la cognizione del merito (Commissione tributaria provinciale e regionale), e che depone per il riconoscimento dei medesimi poteri istruttori ai due giudici.

La disposizione in esame, però, va coordinata o, *rectius*, letta congiuntamente con quella contenuta nell'art. 58, 2° comma del D.lgs. 546, che pone il divieto per il giudice di appello di "disporre nuove prove" ma prevede, al tempo stesso, due eccezioni a tale divieto, stabilendo la loro ammissibilità qualora tale giudice "le ritenga necessarie ai fini della decisione" ovvero qualora "la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile".

Ed allora si può affermare che la Commissione tributaria regionale non ha la piena libertà istruttoria di cui dispone la Commissione provinciale in forza dei primi due commi dell'art. 7 (bene inteso, "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti"), ma in tanto può esercitare i poteri istruttori, riconosciuti da tali disposizioni in quanto ne sussista la necessità ai fini della pronuncia.

Nessuna contrazione della facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti opera, invece, nei confronti della Commissione regionale, come si è già veduto in precedenza esaminando il significato da attribuire all'avverbio "sempre" che compare nel terzo comma dell'art. 7. E del resto la facoltà riconosciuta al giudice di appello è parallela alla facoltà riconosciuta alle parti dall'art. 58, 2° comma di produrre in appello nuovi documenti.

2. I mezzi istruttori di cui può disporre il giudice tributario sono quelli individuati dall'art. 7 del D.lgs. 546, ai quali si aggiungono gli altri disciplinati dal c.p.c. e che possono trovare ingresso nel processo, tributario in forza della "porta" di cui all'art. 1, 2° comma del medesimo D.lgs.

2.1. E' previsto, innanzitutto che le Commissioni tributarie esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Tale norma si riempie di contenuti soltanto se letta parallelamente a quelle disposizioni che, appunto, tributo per tributo, prevedono e regolano le facoltà in questione.

Occorre precisare, però, che in relazione alla singola controversia la Commissione tributaria non assomma tutte le facoltà riconosciute agli uffici dalle varie leggi (5), ma la Commissione può esercitare solo quelle previste

(5) Tra le disposizioni in questione vanno annoverati gli artt. 31, 32 e 33 D.P.R. 600/1913, per le imposte sui redditi; gli artt. 51 e 52 D.P.R. 633/1972, per l'imposta sul valore aggiunto; l'art. 63 t.u. 26 aprile 1986, n.131, per l'imposta di registro; l'art. 47 t.u. 31 ottobre 1990, n. 346, per l'imposta sulle successioni e donazioni.

dalla normativa in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia (6). Così, ad esempio, in una controversia in materia di Irpef vengono in considerazione i poteri disciplinati dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973, e solo quelli.

L'altra differenza tra i vecchi e i nuovi dati normativi dipende dall'allargamento dalla giurisdizione tributaria alle controversie sui "tributi comunali e locali" e si concretizza nell'espressamente sancita conseguenziale estensione dell'ambito dei poteri istruttori delle nuove commissioni anche alle facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti conferiti all'ente locale dalle relative leggi di imposta.

Sono, in tale modo, espressamente richiamati anche l'art. 73 del D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, relativamente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani nonché, con riguardo al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, quanto disposto dall'art. 3, 33° comma, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

2.2. Qualche autore ha criticato l'impostazione legislativa in esame, e, commentando l'art. 7, ha affermato che il legislatore della riforma ha perduto "una propizia occasione per la formulazione di una disciplina totalmente autonoma (invece che *per relationem*) dei poteri istruttori all'uopo esercitabili dal giudice tributario".

Tale osservazioni non paiono condivisibili. *In primis* dove osservarsi che la funzione dei poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario è quella di verificare le risultanze dell'istruttoria già svolta in sede amministrativa, e non quella di aprire la strada in sede processuale ad un "supplemento di istruttoria" (7).

Se, dunque, l'organo giudicante va posto in condizione di riprodurre, se del caso, l'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione finanziaria o dall'ente locale, cioè di porre in essere quella che efficacemente è stata definita una istruttoria di secondo grado (8), allora appare opportuno che esista un perfetto parallelismo tra facoltà attribuite agli enti impositori e facoltà attribuite al giudice tributario.

Inoltre la norma di rinvio consente di mantenere detto parallelismo sempre operativo, essendo fin troppo evidente che, se vengono apportate modifiche alle norme che regolano i poteri istruttori primari degli uffici, automaticamente sono modificati in egual misura i poteri istruttori di secondo grado

(6) L.P. COMOGLIO, *Istituzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 49.

(7) Così G.FALSITTA, *Manuale cit.*, p. 675.

(8) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 507.

dell'organo giurisdizionale. Si pensi, ad esempio, al segreto bancario, la cui disciplina è stata radicalmente modificata con la l. 30 dicembre 1991, n. 413.

2.3. Nel testo del primo comma dell'art. 7 non si fa riferimento *all'ispezione*, ma è comunemente ammesso che essa possa essere disposta dalla Commissione, anche in via coattiva, sia perché il potere di ispezione è sempre riconosciuto all'ufficio dalle disposizioni che regolano i mezzi istruttori sia perché l'ispezione è annoverata tra i poteri del giudice dal c.p.c. (art. 118) e può dunque entrare nel processo tributario attraverso la "porta" dell'art. 1, 2° comma D.lgs. 546 (9).

Vi è concordia, poi, nel riconoscere che il giudice tributario possa procedere ad accesso e ad accertamento bancario senza le autorizzazioni previste dalla legge (10).

In merito alla richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti può rilevarsi che, a differenza dell'ufficio, il giudice tributario non ha potere sanzionatorio in caso di inottemperanza alla stessa (11), e deve ritenersi ammissibile la convocazione del contribuente in considerazione del fatto che tale facoltà è riconosciuta all'ufficio (12).

2.4. Il secondo comma dell'art. 7 stabilisce che le Commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

Rispetto alla disciplina previgente si è, quindi, allargato l'ambito degli organi tecnici cui richiedere apposite relazioni, estendendolo, al di là degli organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, anche agli uffici tecnici di "altri enti pubblici" e, quindi, ad esempio agli uffici tecnici dei Comuni, delle Province o delle Regioni.

L'alternativa prevista dalla norma non è, in generale, valutata con favore

(9) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 763.

(10) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 763. Le autorizzazioni in questione sono quelle del Procuratore della Repubblica per l'accesso nei locali di esercizio dell'attività adibiti anche ad abitazione (art. 52 D.P.R. 633/1972) e dell'Ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero del Comandante di zona della Guardia di finanza per la richiesta di informazioni bancarie e per l'accesso presso aziende ed istituti di credito e presso l'amministrazione postale (artt. 32 e 33 D.P.R. 600/1973).

(11) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 767. La sanzione oggi comminabile per l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza è quella prevista dall'art. 11, 1° comma del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

(12) Art. 32, 1° comma, n. 2 D.P.R. 600/1973.

dalla dottrina che avanza perplessità sulla imparzialità degli organi ai quali il giudice formula la richiesta (13), in particolare della Guardia di finanza, dalle cui iniziative spesso, in effetti, ha origine l'azione impositiva (14), e auspica che la scelta del giudice ricada sulla consulenza tecnica, non essendovi più, a seguito della introduzione del regime delle spese del giudizio, la necessità di assicurare al giudice una consulenza tecnica gratuita (15).

E' certo che la scelta fra l'una e l'altra via istruttoria deve essere motivata dalla commissione mentre non c'è dubbio che, al pari di quanto avviene nel processo amministrativo, gli organi tecnici dell'amministrazione finanziaria sono organi ausiliari del giudice e *come tali hanno l'obbligo di verità*.

Alla consulenza tecnica si applicano le norme previste dagli artt. da 191 a 201 c.p.c., e le relative spese debbono essere anticipate dalla parte, secondo l'indicazione della Commissione, fermo restando la liquidazione definitiva a carico della parte soccombente come spese di giudizio (in applicazione dell'art. 15 D.lgs. 546/1992) (16).

Sia nei confronti delle relazioni degli organi tecnici che del consulente vige il principio secondo cui il giudice tributario è *peritus peritorum*, e non è pertanto vincolato dalle conclusioni in esse riportate: in merito si veda, di recente Cass., 27 novembre 2000, n. 15214, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa, che verrà richiamata più avanti nel testo, relativa ad una fattispecie di valutazione del valore finale di un immobile ai fini Invim in cui la Commissione regionale aveva disatteso sia il valore indicato dall'U.T.E. sia il valore indicato dai periti nominati dal contribuente.

2.5. Sulla facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti deve rammentarsi, in particolare, il divieto di prendere in considerazione i libri, registri, scritture e documenti di cui il contribuente ha rifiutato l'esibizione al momento dell'accesso ispettivo, divieto posto dall'art. 52, 5° comma del

(13) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 508; G. Bellagamba, *Il nuovo processo tributario*, Torino, 1993, p. 64.

(14) La dottrina, peraltro, formula apprezzamenti sull'abbandono della precedente formulazione normativa (art. 35, D.P.R. 636/1972) che qualificava il rapporto tra giudice tributario e Guardia di finanza come rapporto di collaborazione.

(15) A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, p. 206. Per B. Santamaria, *Lineamenti dei diritti tributari*, Milano, 1999, p. 466, una volta introdotta la possibilità di nominare un consulente tecnico il legislatore avrebbe dovuto eliminare la possibilità di chiedere relazioni ad organi tecnici, stante la loro non terzietà. Lo stesso Autore evidenzia l'inopportunità, ad esempio, che la stima di un immobile avvenga da parte dell'U.T.E. oppure che la valutazione di eventuali falsità di bolle di accompagnamento sia affidata alla Guardia di finanza.

(16) Così B. SANTAMARIA, *Lineamenti cit.*, p. 466. Analogamente C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 143.

D.P.R. 633/1972 relativamente all'Iva, ma applicabile altresì alle imposte sui redditi in forza del richiamo operato dall'art. 33, 1° comma del D.P.R. 600/1973. La previsione normativa è, infatti, generalizzata ("non possono essere presi in considerazione") e, dunque, deve affermarsi che alla Commissione tributaria è precluso in via assoluta il potere di ordinare l'esibizione delle scritture e documenti contabili.

Deve ritenersi che l'ordine di deposito vada formulato nei confronti della parte cui appartiene, nel senso della riferibilità soggettiva, il documento.

Il problema sorge, in particolare, per il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, che certamente è nella disponibilità sia dell'ufficio che del contribuente (17), ma che deve considerarsi atto riferibile al primo stante la sua rilevanza nel procedimento amministrativo di imposizione.

Conseguentemente l'ordine va indirizzato all'ufficio, e tale conclusione, del resto, è in armonia con la giurisprudenza secondo cui l'Amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e su di essa, quindi, grava l'onere della prova e perciò di produzione in giudizio del p.v.c., qualora l'accertamento su di esso si fondi (in tal senso, da ultimo, Comm. Centr., sez. XIX, 2 maggio 2000, n. 2871, in *Giur. Imp.*, 2000, 1027).

2.6. Passando ai divieti formulati dal 4° comma dell'art. 7 (già presenti nel previgente art. 35 D.P.R. 636/1972, come modificato dall'art. 23 del D.P.R. 739/1981) non sussistono dubbi sulla *ratio* normativa (da individuarsi nella indisponibilità del debito tributario per il giuramento, e nell'essere il processo tributario un processo essenzialmente scritto per la testimonianza) e sulla legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie (Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, cit., in riferimento all'art. 35 del D.P.R. 636/1972, Corte cost., 23 febbraio 1989, n. 76, in *Corr. Trib.*, 1989, 836, Corte cost., ord. 10 gennaio 1991, n. 6, in *Corr. Trib.*, 1991, 388).

Va precisato che la prova testimoniale specificamente esclusa è, ovviamente, solo quella tipica, solitamente a istanza di parte, specificamente regolata dagli artt. 244 sg. del c.p.c., che trova la sua giustificazione solo in un sistema impermiato sull'oralità mentre il nuovo processo tributario appare, ancora più di prima, orientato verso la trattazione scritta.

Tale affermazione ha due rilevanti implicazioni.

La prima è che diventa inoperante la norma contenuta nell'art. 2729, 2°

(17) Essendo oramai pacifico in giurisprudenza che la legittimità dell'atto impositivo motivato *per relationem* al processo verbale di constatazione è subordinata alla notifica di questo secondo atto (v., ad es., di recente Cass., sez. v trib., 2 agosto 2000, n. 10148, in *Riv. Giur. Edil.*, 2001, I, 110), ed essendo inoltre previsto per legge (art. 71. 7 agosto 2000, n. 241).

comma c.c., in forza della quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni, e la cui applicabilità, al contrario, avrebbe effetti dirompenti, stante l'abbondanza dei casi in cui le singole leggi d'imposta attribuiscono all'Ufficio la facoltà di avvalersi di presunzioni ancorché connotate dalla gravità, precisione e concordanza.

2.7. La seconda conseguenza è che si apre la porta all'ingresso nel processo tributario alle dichiarazioni di terzi contenute in documenti e che, sostanzialmente, sono equiparabili a una testimonianza: dichiarazioni di terzi raccolte in uno scritto e sottoscritte, atti di notorietà e dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà.

Questo orientamento ha trovato un'autorevole conferma nella citata sentenza della Corte costituzionale che ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992. Vi si legge che tali dichiarazioni di terzi, in quanto diverse dalla testimonianza, possono essere prese in considerazione nel processo tributario in quanto il loro valore probatorio "è, infatti, quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (così Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18).

Di questo insegnamento si trova applicazione in una recentissima apprezzabilissima sentenza ove si legge: "(omissis) Preliminarmente deve analizarsi se nel processo tributario, sono, o no, ammissibili le dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà (o gli atti notori).

"Il giudice di primo grado considera la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà un giuramento. L'argomentazione non è esatta.

"La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (e l'atto di notorietà) nella teoria delle prove deve considerarsi una dichiarazione di terzo (o quando proviene dalla parte in giudizio, dalla stessa parte). Assume, quindi, il valore proprio delle dichiarazioni provenienti da terzi. L'atto di notorietà da parte di un pubblico ufficiale assume direttamente (attestazioni) valore di prova legale, per il contenuto delle dichiarazioni fatte dal dichiarante, assume valore, non già di prova legale, ma di prova indiziaria, liberamente valutabile dal giudice (cfr. Cass., n. 937/1975; Cass. n. 881/1967; Cass. n. 126/1966; e davanti alla Corte di Cassazione, Cass. n. 7107/1997).

"La migliore dottrina processuale tributaria ammette nel processo tributario sia le semplici dichiarazioni narrative, sia le dichiarazioni rafforzate dalla forma dell'atto di notorietà.

Non ci sono ostacoli di nessun genere, se non un'opinione tralaticia tramandata acriticamente. Infatti il divieto della prova testimoniale nel processo tributario è esclusivamente un divieto processuale. Il processo tributario è fondatamente scritto, non orale, e nella dinamica processuale non si appalesa

opportuna (cioè a discrezione del legislatore) la testimonianza, solo per il suo modo di svolgersi e non per incompatibilità d'ordine sostanziale, cioè attinente al suo oggetto.

“Altrimenti non si spiegherebbe perché nel processo tributario si utilizzano le presunzioni, che invece, sarebbero vietate per l'art. 2729 del codice civile, nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale.

Inoltre le dichiarazioni scritte da terzi contenenti testimonianze, raccolte dall'ufficio fiscale e dalla Guardia di finanza sono ammesse nel processo tributario [cfr. Cass., 22 dicembre 1999, n. 14427 (in banca dati “*il fiscovideo*” *n.d.r.*); Corte Costituzionale 21 gennaio 2000, n. 18 (in “*il fisco*” n. 6/2000, pag. 1718, *n.d.r.*)]. In un processo di parti, nella parità delle parti (cfr. art. 111 della Costituzione come novellato) ciò che è consentito a una parte deve consentirsi anche all'altra, pena l'incostituzionalità della norma (cfr. in tal senso già Corte Costituzionale 12 luglio 1972, n. 128, che ammise nel processo tributario la prova testimoniale, anche se erroneamente la sentenza viene sempre citata, come sentenza che aveva escluso la prova testimoniale).

“Conseguentemente, e senza ulteriormente dilungarci, deve ammettersi pienamente nel processo tributario la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, prodotta dal contribuente a sostegno delle sue argomentazioni, con valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, unitamente ad altre fonti di prove.

“Deve, inoltre, concisamente risolversi l'altra questione processuale, proposta dalle parti: la natura di eccezione nuova o di semplice difesa della allegazione del fatto nuovo, in appello, della stipula del mutuo per l'acquisto della casa, debitamente provato con produzione di copia del contratto di mutuo (prodotto in appello).

“Non si tratta nè di eccezione di senso proprio, nè di mera difesa, ma più tecnicamente di fatto secondario, dal quale può desumersi l'esistenza del fatto principale (il non acquisto della casa con soldi provenienti dal proprio guadagno) già allegato in primo grado. In secondo grado la modifica che implica nuovi fatti secondari è stata sempre ammessa dalla migliore dottrina del processo tributario, dottrina che si riporta espressamente all'analisi processuale civile. Infatti in appello la modifica della domanda non si può ritenere ammessa per gli adattamenti che implicano la deduzione di fatti principali nuovi (costitutivi, modificativi, estintivi, impeditivi), ma deve ammettersi la modifica che implica nuovi fatti (motivi) secondari; come deve ritenersi quello in oggetto.

“Così ricostruita la vicenda sotto il profilo processuale, ne consegue che il ricorrente ha fornito ampia prova con l'atto notorio (*alias* dichiarazione sostitutiva del padre) e i documenti che lo rafforzano (contratto di vendita dell'abitazione del padre), con la copia del contratto di mutuo relativa al fatto che

l'acquisto della casa non è avvenuto con i propri guadagni, ma con aiuti di famiglie e stipula del mutuo. Semplicemente si deve osservare che il prezzo dichiarato nell'atto notarile, sia per legge, sia per prassi, non rappresenta mai il valore vero dell'abitazione, ma il valore fiscale, pertanto non vi è nessuna contraddizione logica tra il mutuo, la donazione e l'atto di compravendita (il prezzo, ivi dichiarato).

“L'acquisto della casa, pertanto, deve escludersi dal redditometro per avere il ricorrente fornito ampia e completa prova dell'acquisto non con redditi propri, ma con altre fonti, vincendo così la presunzione relativa” (così Comm. trib. reg. di Perugia, 24 ottobre 2000, n. 526, pres. e rel. Socci, in *Il fisco* 2001, p. 10132 e sg.).

Insomma nel processo tributario il principio della parità delle armi impone che la prova dei fatti possa essere data anche attraverso dichiarazioni di terzi, (18) rese in forma scritta e attestate tramite atto notorio in quanto tale mezzo di prova può essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria; e non osta a ciò il divieto di prova testimoniale (sulla utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi in applicazione del principio formulato dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 18/2000, si vedano Comm. trib. reg. Lombardia, sez. X, 24 agosto 2000, n. 260, in *Il fisco* 2001, pg. 10141 sg. e Comm. trib. di 2° grado di Treviso, 9 luglio 1987, in *Boll. trib.*, 1987, 1639; per approfondimenti sul valore probatorio delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario v. F. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 17).

2.8. Oltre ai mezzi istruttori presi in considerazione dall'art. 7, al fine della loro ammissione ovvero esclusione nel giudizio tributario, ne va esaminato un secondo gruppo, costituito dai quei mezzi sui quali il citato articolo nulla prevede.

Generalmente ammesso in dottrina è l'interrogatorio libero *ex art.* 177 c.p.c. (19), come pure la possibilità per la Commissione tributaria di trarre argomenti di prova dal comportamento tenuto dalle parti nel processo (20).

Di recente è stato pure ritenuto ammissibile l'interrogatorio formale, che è diretto a provocare la confessione, anche nei confronti dell'Amministrazione, perché, a seguito della introduzione dell'istituto della conciliazione (art.

(18) Si veda A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale*, cit., p. 199: “Nel processo tributario sono ammesse tutte le dichiarazioni di terzi possibili e immaginabili”.

(19) A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale*, cit., p. 202; G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario* cit., p. 68.

(20) B. SANTAMARIA, *Lineamenti* cit., p. 467. In giurisprudenza v. Comm. Centr., 13 marzo 1990, n. 1971.

48 D.lgs. 546) il credito fiscale non può più considerarsi indisponibile e dunque non opera il divieto fissato dall'art. 2733, 2° comma c.c. di ricorso alla confessione giudiziale in presenza, appunto, di diritti non disponibili (21).

3. Manca nell'art. 7 ogni indicazione circa la forma che devono assumere i provvedimenti che dispongono adempimenti istruttori sul regime delle impugnazioni. Nulla, inoltre, è previsto sulle modalità di svolgimento dei medesimi adempimenti istruttori.

Tale regolamentazione era, al contrario, presente nel previgente art. 35 del D.P.R. 636/1972 il quale, secondo l'ordine dei commi in cui si articolava, prevedeva la possibilità di delega degli adempimenti istruttori a un componente del collegio (2° comma), e l'ordinanza motivata non impugnabile separatamente dalla decisione quale provvedimento di disposizione degli adempimenti (6° ed ultimo comma).

Nel silenzio normativo della disposizione oggi in vigore, parte della dottrina nega la possibilità di delegare un componente del collegio per l'istruttoria, essenzialmente sul presupposto che l'art. 7, come visto, non ne fa cenno (22).

Appare, però, preferibile il contrapposto orientamento dottrinario che, invece, tale possibilità riconosce, potendosi applicare la specifica normativa codicistica relativa alla materia (art. 280 c.p.c.), in presenza della compatibilità richiesta dall'art. 1, 2° comma del D.lgs. 546/19922 (23).

Quanto alla forma, non paiono esservi incertezze nella individuazione della ordinanza collegiale, che è la forma "naturale" con cui il giudice dispone sull'istituzione della causa (artt. 176 e 279 c.p.c.), così come sulla sua non impugnabilità, pur essa prevista dal codice di procedura civile (art. 279, 3° comma) (24).

Infine, va riconosciuta alle parti la possibilità (prevista dall'art. 35, 2° comma D.P.R. 636, ma non più dall'art. 7 D.lgs. 546) di intervenire durante l'esecuzione degli atti istruttori e di formulare richieste e deduzioni – da raccogliere a verbale –, essendo anche tale possibilità prevista espressamente dal

(21) A. SOCCI – P. SANDILLI, *Manuale cit.*, p. 203. A favore della ammissibilità della confessione è pure G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 68.

(22) S. LA ROSA, *L'istruzione cit.*, p. 180; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria cit.*, p. 78, nota 104. Per entrambi gli Autori la mancata previsione della possibilità di delega può determinare un freno all'utilizzo dei mezzi istruttori, già scarsamente utilizzati dalle Commissioni tributarie.

Negano, pure, la possibilità di delega T. BAGLIONE-S. MENCHINI-M. MICCINESI, *Il nuovo processo cit.*, p. 81; A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 196.

(23) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 509, C.BAFILE, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 142.

(24) C. GLENDI, *L'istruttoria cit.*, p. 1119, nota 4.

c.p.c. (artt. 202, 206 e 207) e trovando piena applicazione nel processo tributario il principio del contraddittorio, al quale è ispirato (25).

4. Volendo formulare alcune considerazioni conclusive, e tornando alla distinzione tra processo dispositivo o processo inquisitorio, è necessario, mi pare di poterlo dire senza tema di smentite, distinguere.

4.1. *Per quanto attiene all'oggetto*, non v'è dubbio che anche nel nuovo processo tributario la sua determinazione spetta unicamente alla parte ricorrente. Opera, in altri termini, il rigoroso principio della domanda nel doppio senso che il processo non è attivabile d'ufficio e che il ricorrente ha inoltre il potere monopolistico, come si suol dire, di stabilire, con la sua domanda, ciò che forma oggetto del processo. Di ciò si ha immediata conferma nello stesso art. 7, 5° comma, là dove ancora si parla, come già faceva, del resto, l'art. 16, 4° comma, D.P.R. n. 636 del 1972, di "oggetto *dedotto* in giudizio". Tanto per esemplificare, è il ricorrente che individua l'atto o la parte dell'atto che intende impugnare; è il ricorrente che può fare acquiescenza alla sentenza o alla parte di essa che rigetti, in tutto o in parte, la domanda dallo stesso proposta; è il ricorrente, e soltanto il ricorrente, che può rinunciare in tutto o in parte alla domanda o al relativo giudizio, e così via. Sotto questo primo profilo, dunque, non v'è dubbio che il processo tributario era ed è rimasto processo di parti e processo dispositivo in senso proprio.

Queste conclusioni trovano puntuale riscontro in una recente sentenza della sezione tributaria della Cassazione (Cass., sez. V trib., 7 giugno 2000, n. 7649, in *Riv. giur. edil.*, 2001, I, p. 111) che si presta ottimamente per la fissazione, in via esemplificativa, dei principi normativamente stabiliti.

La fattispecie all'origine della pronuncia concerneva un avviso di accertamento ai fini Invim, con il quale l'Ufficio del registro aveva rettificato il (solo) valore finale dell'immobile. La Commissione tributaria – non è dato comprendere se di primo o di secondo grado – nel corso del processo aveva provveduto a rettificare, d'ufficio, altresì il valore iniziale dell'immobile, e la Commissione centrale ha ritenuto legittima tale rettifica, affermando che nella dialettica processuale entrano entrambi i valori oggetto del contenzioso, in quanto l'ammontare del debito di imposta è conseguenza della differenza degli stessi, e che la rettifica del valore finale porterebbe come conseguenza necessaria la possibilità di rettificare, in sede contenziosa, anche di ufficio, il va-

(25) A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 197, ove si afferma, altresì, che in caso di trattazione in camera di consiglio l'ordinanza istruttoria va comunicata alle parti, allo scopo anche di consentire l'intervento delle parti. Nello stesso senso C. GLENDI, *L'istruttoria cit.*, p. 1119, nota 4.

lore iniziale, al fine di riportare il debito tributario nei limiti ritenuti di giustizia. Orbene la Suprema Corte ha ritenuto che *“le considerazioni svolte dalla Commissione Centrale sul piano del diritto sostanziale intese ad affermare il principio della rettificabilità ex officio dei valori iniziali, urtano contro il preciso disposto dell’art. 112 c.p.c., in forza del quale la decisione del giudice non deve andare “oltre i limiti della domanda”.* La norma citata stabilisce, come è noto, un principio cardine del processo, che garantisce, all’interno della dialettica processuale, il diritto al contraddittorio e alla difesa. In generale, poi, si tratta di un principio ispirato a evidenti ragioni di logica ed economia processuale, inteso ad evitare che si discuta anche di ciò che nessuno contesta (in senso del tutto conforme si veda, in precedenza, Cass., 7 gennaio 1988, n. 1, in *Boll. trib.*, 1988, 1283, secondo cui i poteri del giudice tributario sono delimitati dall’art. 112 c.p.c. dovendo, quindi, esso muoversi nei limiti della contestazione e non potendo, pertanto, officiosamente ampliare la materia del contendere).

4.2. Se l’oggetto della domanda consiste nella richiesta di annullamento, totale o parziale, dell’atto impugnato, dall’oggetto della domanda occorre, tuttavia, distinguere i motivi, che non fanno parte dell’oggetto della domanda e del processo e costituiscono invece le ragioni, di fatto e di diritto, su cui si basa il giudizio di fondatezza o meno, e quindi l’accoglimento o meno della domanda stessa.

Per quanto concerne i motivi del ricorrente, come pure per le difese e le eccezioni della parte resistente, o, più in generale, per tutto ciò che riguarda il versante della *cognitio* e della pregiudizialità, che inizia là dove finisce l’oggetto, non opera il principio della domanda, che attiene all’oggetto, come appena si è detto.

Valgono, invece, le regole dell’allegazione di parte o del rilievo d’ufficio. Orbene, anche i temi di prova rientrano in questo ambito, concernendo le c.d. componenti fattuali dei motivi o delle eccezioni o difese delle parti, e nei loro riguardi, per l’appunto, occorre allora verificare se valga la regola dell’iniziativa di parte o quella del rilievo d’ufficio.

In proposito assume decisivo rilievo il mutato assetto dell’art. 7, 1° comma, là dove, nel disciplinare l’esercizio da parte delle Commissioni tributarie di “tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni o chiarimenti”, non solo prevede ora che tali facoltà sono esercitate “ai fini istruttori”, ma significativamente ribadisce che l’esercizio di tali facoltà si ha “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”. Se si considera che, viceversa, in precedenza, l’attribuzione delle predette facoltà era espressamente finalizzata alla sola conoscenza da parte della commissione dei “fatti rilevanti per la decisione”, non v’è dubbio che oggi la deduzione o, meglio, l’allegazione dei fatti spetta

alle parti (non solo, al ricorrente, ovviamente, ma a tutte le parti) e che tale deduzione o allegazione limita l'esercizio ai fini istruttori delle facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti riconosciute, ma, in tal caso, a tutt'altri, ben diversi, fini ed effetti, che sono propri dell'istruzione primaria, di natura amministrativa, dalle singole leggi d'imposta agli enti impositori (uffici tributari o enti locali). Di fronte alla chiarezza di questo disposto normativo perde ovviamente rilievo anche il dato della mantenuta facoltà riconosciuta alle commissioni di ordinare alle parti il deposito di documenti "ritenuti necessari per la decisione" della controversia, posto che, come sopra si è visto, l'avverbio "sempre", introdotto nel 3° comma, ha rilevanza meramente cronologica e non va letto in contrapposizione ai "limiti dei fatti dedotti dalle parti" di cui al 1° comma.

Anche sotto l'indicato profilo, dunque, della determinazione dei fatti e dei temi di prova ad essi correlati, il nuovo processo si caratterizza in senso dispositivo, non essendo più consentito al giudice di estendere le sue facoltà istruttorie al di fuori del perimetro dei fatti dedotti dalle parti.

4.3. Resta da esaminare se, con riferimento alla nuova normativa, vi è o meno la subordinazione dei poteri istruttori del giudice all'impulso di parte. Riguardo alla disciplina previgente parte della dottrina aveva ritenuto che così fosse e che quindi il processo tributario, sotto questo specifico profilo, dovesse ascrivere alla categoria dei processi dispositivi. Questo dubbio non ha più ragion d'essere. *Il carattere inquisitorio, lungi dall'essere venuto meno con l'attuale disciplina, risulta da questa ancor più inequivocabilmente rimarcato.*

Innanzitutto occorre segnalare che la disciplina dell'istruttoria del nuovo processo tributario è ora accorpata in unico articolo, che concerne "i poteri delle commissioni tributarie", in tal modo evidenziandosi una chiara propensione del legislatore a considerare l'istruttoria più in direzione dei poteri del giudice che non in quella dei poteri delle parti. Non solo. Rispetto alla disciplina generalmente dettata dall'art. 7 D.lgs. n. 546 del 1992 relativamente ai poteri del giudice tributario, ai fini istruttori assume valore di eccezione la già sopra constatata disposizione del 1° comma, secondo la quale le facoltà riconosciute alle commissioni debbono comunque essere esercitate "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Orbene, il fatto stesso che l'eccezione sia stata normativamente prevista solo e specificamente in ordine alla deduzione dei fatti da provare, e cioè sul versante delle allegazioni, e dei correlativi *thematata probandi*, conferma la regola per quant'altro prestabilito *ex lege* e cioè relativamente alla disponibilità dei mezzi probatori indipendentemente da uno specifico impulso di parte e quindi anche *ex officio*.

Questa prima constatazione è poi confermata dall'ulteriore rilievo che,

proprio nel comma 1 dell'art. 7, mentre si è normativamente sancito il limite della deduzione delle parti rispetto ai temi di prova, si sono viceversa attribuite alle commissioni tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite da ciascuna legge d'imposta agli uffici tributari e all'ente locale, che le esercitano d'ufficio, così come d'ufficio, sia pure in tutt'altra direzione (cioè ai fini di verità e di giudizio, non anche di acquisizione di materia imponibile), vengono esercitate dalle commissioni, nessun condizionamento ad istanza di parte essendo stato per esse previsto dalla norma.

E ancora, sempre rimanendo nell'ambito dell'art. 7 D.lgs. n. 546 del 1992, non sono senza rilievo, per la qualificazione del processo di cui trattasi siccome inquisitorio, nel senso dianzi specificato: *a*) il fatto che, tanto più di fronte alle contestazioni dottrinali da più parti manifestate, sia stato confermato il divieto della prova testimoniale tipica: e del giuramento; *b*) il fatto, inoltre, che sia stato ampliato l'ambito delle apposite relazioni scritte che le commissioni d'ufficio possono richiedere, per acquisire elementi conoscitivi, non più soltanto dagli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato, ma anche dagli organi tecnici di ogni altro ente pubblico, tra cui il Corpo della Guardia di finanza; *c*) il fatto, infine, che anche la consulenza tecnica, quale mezzo d'integrazione della cultura extragiuridica del giudice tributario, non sia più condizionata, come prima, ad una istanza di parte e sia dunque pienamente disponibile *ex officio* dalle nuove commissioni, con la garantita possibilità per queste di porre le relative spese a carico delle parti nei limiti di quanto previsto dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni.

5. In sintesi si può quindi concludere che il nuovo processo tributario non si può più definire inquisitorio sotto il profilo dell'ormai sancita condizionalità della deduzione dei fatti da provare all'iniziativa delle parti, ma resta tuttora un processo sicuramente inquisitorio sotto il profilo della disponibilità *ex officio* di tutti i mezzi istruttori entro i limiti dei fatti da provare dedotti dalle parti.

Tutto ciò, naturalmente, non vieta che anche le parti possono attivarsi a livello istruttorio, indipendentemente dai poteri officiosi del giudice. Costituisce, anzi, un dato assolutamente pacifico che, pure nei processi inquisitori, sussiste il c.d. diritto delle parti alla prova.

Come ha scritto Cesare Glendi il diritto alla prova nel nuovo processo emerge, ben più sostanziosamente, dall'art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992, là dove si riconosce, *claris verbis*, il diritto della parte di poter fornire le prove dei propri assunti difensivi financo in grado d'appello qualora tale possibilità sia stata inibita alla parte nel precedente grado "per causa ad essa non impu-

tabile”. Restano così positivamente avvalorati i più generali inquadramenti che fanno capo all’art. 24 della Costituzione.

Il c.d. diritto delle parti alla prova, nel suo più ampio e pregnante contenuto, non si esaurisce nella sola possibilità di proporre istanze probatorie e neppure in quella di far ammettere e assumere tutte le prove occorrenti per dimostrare la verità dei fatti allegati, ma comporta il dovere del giudice di prendere in considerazione le prove proposte dalle parti e il diritto di queste ultime ad ottenere una razionale valutazione delle prove stesse attraverso la motivazione della decisione.

In questa sua vasta dimensione, il c.d. diritto alla prova dovrebbe potere svolgere un ruolo importantissimo nel nuovo processo tributario, specialmente quando abbia ad oggetto accertamenti basati su presunzioni, posto che proprio attraverso l’esercizio di tale diritto potrà realizzarsi un efficace controllo del giudice nell’individuazione dei fatti secondari su cui si basa il ragionamento induttivo.

Occorre, infine, considerare che le violazioni del diritto alla prova, come sopra inteso, costituiscono veri e propri *errores in procedendo* e che, di conseguenza, tali violazioni e tali errori ben potranno essere portati anche all’esame della Corte di Cassazione, la quale di norma neppure potrà avvalersi del potere di decidere nel merito *ex art. 384, 1° comma, c.p.c.*, risultando in tal caso solitamente “necessari ulteriori accertamenti in fatto”.

Nei fatti è puntuale la constatazione che le Commissioni tributarie utilizzano scarsamente i mezzi istruttori attribuiti dall’art. 7 del D.lgs. 546/1992 (e, in precedenza, dall’art. 35 del D.P.R. 636/1972) (26), che, come risulta dalla seppur rapida analisi condotta, sono quantitativamente più numerosi di quelli riconosciuti al giudice civile, considerato, da un lato, la scarsa rilevanza pratica del giuramento e della prova testimoniale – surrogabile, come visto, dagli scritti che riproducono le dichiarazioni di terzi – e, dall’altro, l’estensione delle facoltà proprie dell’Amministrazione alle Commissioni, facoltà che, potenzialmente, offrono ampi margini di manovra nella conduzione dell’istruttoria.

(26) G. FALSITTA, *Manuale cit.*, p. 675, nota 130; S. LA ROSA, *L’istruzione cit.*, p. 177.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Silvio SILVESTRI*

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della SARDEGNA

Il processo tributario, come tutti gli altri procedimenti di natura giurisdizionale, culmina con la redazione della sentenza, la quale costituisce la sintesi e la conclusione di tutte le attività precedentemente svolte dalle parti e dal giudice. (1)

Le norme specifiche che indicano le formalità ed il contenuto della sentenza tributaria sono poche e sintetiche, essendo costituite dall'articolo 36 del DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, nonché, indirettamente, dagli articoli 276 e seguenti del codice di procedura civile, richiamati dall'articolo 35, terzo comma, del citato DLgs (2); sono poi applicabili, per quanto compatibili, tutte le altre norme del codice di procedura civile sulla materia, secondo quanto disposto all'articolo 1, secondo comma, del DLgs.

Nella stesura della sentenza si dovranno dunque rispettare le disposizioni sopra ricordate al fine di formalizzare la volontà del collegio.

Si è appena parlato di rilevanza indiretta degli artt. 276 e seguenti del c.p.c. che, peraltro, si riferiscono alla fase della decisione e non propriamente a quella della redazione della sentenza; tuttavia, tali norme, laddove indicano le modalità e l'ordine in cui vanno affrontate e decise le varie questioni sottoposte al collegio, devono essere osservate anche nella stesura.

In particolare, il secondo comma dell'articolo 276 prevede che siano decise «gradatamente» le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e quindi il merito della causa.

Tale ordine costituisce espressione di un principio logico oltre che giuridico in quanto è ragionevole definire preliminarmente questioni che condizionano la cognizione della causa e, solo dopo aver accertato la mancanza di preclusioni sul punto, definire nel merito la controversia. (3)

Nel DLgs n. 546/1992 si possono individuare varie questioni pregiudiziali: a) quelle che attengono alla validità e regolarità della domanda; b) quel-

(*) Consigliere T.A.R. - Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna

(1) E. Fazzalari, Sentenza civile, in Enciclopedia del diritto, XLI, Milano, 1989.

(2) P. Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1994, pag. 454.

(3) Cass. civ., 15 ottobre 1976, n. 3469.

le di giurisdizione e di competenza; c) quelle riguardanti la capacità e la legittimazione processuale.

Le questioni sub a) sono numerose e tutte rilevabili anche d'ufficio: l'irricevibilità del ricorso per tardività della notificazione oltre i sessanta giorni (articolo 21, primo comma); l'inammissibilità del ricorso se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni richieste espressamente quale contenuto dell'atto introduttivo (articolo 18, quarto comma) ovvero se non vengono rispettate le modalità di cui all'articolo 20, secondo comma; l'inammissibilità del ricorso per mancato deposito nei trenta giorni presso la segreteria della commissione tributaria dell'originale del ricorso notificato (articolo 22, primo comma); l'inammissibilità del ricorso per mancanza di una valida procura ad un assistente tecnico quando ciò sia richiesto dalla legge (articolo 12, quinto comma); la sospensione del processo, quando venga presentata querela di falso (articolo 39); l'interruzione del processo, nei casi previsti dall'articolo 40; l'estinzione del processo, per rinuncia da parte del ricorrente (articolo 44) o per inattività delle parti (articolo 45) o per cessazione della materia del contendere (articolo 46).

È da notare che tutte queste pronunce possono essere adottate dal presidente della sezione con decreto soggetto a reclamo davanti alla commissione (articolo 27).

Per le questioni sub b), il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevabile anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo; è ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione di cui all'articolo 41, primo comma, del c.p.c. (articolo 3). Il difetto di competenza, inderogabile, è rilevabile anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce (articolo 5).

Per le questioni sub c), occorre verificare la posizione qualificante del ricorrente e dell'amministrazione nonché l'interesse al ricorso (articoli 10, 11 nonché, per il litisconsorzio e l'intervento, articolo 14).

Una volta risolte (negativamente) le pregiudiziali di rito, si deve passare al merito della causa; peraltro, anche in questa fase, può sorgere la necessità del preventivo esame di una "pregiudiziale di merito", che venga introdotta mediante eccezione prospettata da una delle parti, quale ad esempio l'eccezione di prescrizione. (4)

Rilevano come pregiudiziali anche il ricorso incidentale nonché la questione di costituzionalità della norma applicabile e l'ipotesi di conflitto con l'ordinamento comunitario; in tali casi l'esame e l'ordine delle questioni assume connotazioni peculiari (che non vengono affrontate in questa sede).

(4) C. Mandrioli, Corso di diritto processuale civile, Vol. II, Torino, 2000, pag. 69.

L'articolo 276 c.p.c. nulla dispone circa l'ordine da seguire in presenza di una pluralità di questioni pregiudiziali (di rito), sia quando vengano prospettate dalle parti che quelle rilevate d'ufficio.

La giurisprudenza sottolinea come in mancanza di una specifica norma sul punto, l'ordine di trattazione delle questioni pregiudiziali debba essere rimesso al prudente apprezzamento del giudice, secondo motivate ragioni di logica giuridica oltre che di coerenza e ragionevolezza. 5). Tuttavia, in linea di massima, si ritiene debbano essere esaminate preliminarmente le questioni che attingono alla validità della domanda, seguono quelle di giurisdizione e competenza ed infine quelle riguardanti la capacità delle parti e l'interesse al ricorso.

Quid iuris quando tale ordine di trattazione non venga osservato, o comunque non si condivida quello prescelto dal giudice?

Spesso, infatti, il giudice individua la questione pregiudiziale che, una volta accolta, inibisce l'esame del merito della controversia e la esamina prima di tutte le altre; tra più questioni con tale caratteristica, solitamente il giudice affronta quella di più sicura soluzione, tralasciando quelle sulle quali vi sia maggiore incertezza. La prassi giurisprudenziale, a volte, giunge a ignorare una questione pregiudiziale quando si ritenga più opportuno esaminare nel merito e rigettare il ricorso.

In linea di massima, l'ordine prima indicato non è vincolante per il giudice, pertanto una eventuale contestazione sul punto non può costituire motivo di impugnazione della sentenza.

Peraltro, la giurisprudenza ha individuato la contraddittorietà della motivazione (e quindi accolto l'appello) allorché vi sia un rapporto di dipendenza tra due questioni tale per cui una di esse debba essere necessariamente esaminata in via prioritaria. (6) Perciò, ad esempio, si è ritenuto che non possa accogliersi una eccezione di prescrizione del credito tributario (cosiddetta pregiudiziale di merito) senza aver prima deciso (positivamente) la questione di illegittimità della dichiarazione di estinzione del processo adottata dal giudice di grado inferiore. (7)

L'articolo 277 c.p.c. – anch'esso richiamato dal terzo comma dell'artico-

(5) Corte dei Conti sez. riun., 20 gennaio 1990, n. 646; pertanto, ad esempio, rispetto alla questione circa l'abbandono del ricorso, va trattata con precedenza quella della sua inammissibilità per omessa sottoscrizione qualificata, che riguarda elemento essenziale per la validità dell'atto introduttivo del giudizio (Corte dei Conti sez. riun., 2 febbraio 1990, n. 647).

(6) anche nel processo tributario la violazione dell'ordine della trattazione delle questioni di cui all'articolo 276 c.p.c. può costituire motivo di impugnazione solo allorché si traduca in contraddittorietà della motivazione per difetto di consequenzialità logica fra questioni tra loro dipendenti (Cass. civ. sez. I, 5 luglio 1995, n. 7411).

(7) Cass. civ. sez. I, in materia di contenzioso tributario.

lo 35 – prevede che il giudice decida su tutte le domande proposte e le relative eccezioni, definendo il giudizio (il secondo comma dell'articolo 277 consente decisioni parziali ma tale possibilità è preclusa nel processo tributario dal terzo comma, ultima parte, dell'articolo 35 del DLgs n. 546/1992; coeentemente con tale preclusione le decisioni di carattere istruttorio di cui all'articolo 7 vengono adottate con ordinanza collegiale).

La norma in esame è espressione del principio introdotto dall'articolo 112 c.p.c. secondo cui il giudice deve pronunciarsi su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa. Ciò significa che il giudice tributario non può esaminare di propria iniziativa (salvi i casi espressamente previsti) questioni che non siano state proposte dalle parti. Inoltre le parti possono condizionare l'andamento del processo – e conseguentemente anche la decisione – durante il suo svolgimento, come quando, ad esempio, vi sia una dichiarazione di rinuncia al ricorso o all'appello.

L'obbligo di decidere su tutte le domande trova un limite nel cosiddetto «assorbimento» dei motivi proposti: nella prassi, il giudice, anziché esaminare tutte le censure dedotte, decide solo su una di esse che ritenga determinante, assorbendo tutte le altre. Tale operazione, di per sé possibile, deve essere adottata con prudenza al fine di evitare ipotesi di diniego di giustizia o addirittura casi di invalidità della sentenza. (8)

Il contenuto e la forma della sentenza sono analiticamente indicati nell'articolo 36 del DLgs n. 546/1992; tale norma va letta anche in correlazione con l'articolo 132 del c.p.c. nonché gli articoli 118 e 119 delle disposizioni per l'attuazione e transitorie dello stesso codice.

Assume un particolare rilievo il punto 4 del secondo comma dell'articolo 36 che richiede «la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto».

Si tratta di quella che viene definita la «motivazione della sentenza», nella quale il giudice deve indicare le ragioni che hanno portato il collegio a decidere in un certo modo, adottando il conseguente dispositivo.

Contrariamente a quanto si potrebbe pensare, l'obbligo della motivazione ha un'origine abbastanza recente, risalendo all'ordinamento francese del 1700; ad esso fecero riferimento le codificazioni processualistiche dell'Italia preunitaria, poi riunificate con i codici di procedura civile e di procedura penale del 1865, che contengono norme molto simili a quelle attualmente in vi-

(8) dall'articolo 112 c.p.c., alla stregua del quale il giudice deve pronunciarsi su tutta la domanda, discende l'obbligo per il giudice di affrontare preliminarmente le questioni o i motivi che siano più idonei a soddisfare pienamente ed efficacemente l'interesse sostanziale del ricorrente; di tale esigenza il giudice dovrà tener conto nell'esercizio del potere di assorbimento dei motivi (Cons. St. sez. VI, 21 novembre 1992, n. 925).

gore. L'obbligo della motivazione per tutti i provvedimenti giurisdizionali è oggi sanzionato dalla Carta costituzionale (articolo 111).

La motivazione rappresenta la parte sostanziale della sentenza ed è l'elemento più importante, perciò soprattutto ad essa si fa riferimento per valutare la legittimità e la correttezza della decisione. La motivazione deve essere dunque sufficiente e logica, deve richiamare correttamente i fatti e fornire una interpretazione convincente delle norme su cui si fonda. (9)

Intimamente connesso alla motivazione è il dispositivo (punto 5 dell'articolo 35) con cui si esterna la decisione conclusiva del collegio. Esso, naturalmente, deve essere coerente con le motivazioni contenute nella sentenza. In caso di contrasto tra i due elementi occorrerà verificare volta per volta se sussistano i presupposti per la correzione dell'errore materiale di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c. (10) o se sia necessario proporre appello.

Il primo comma dell'articolo 36 stabilisce che la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana; tuttavia si deve ritenere che la eventuale mancanza di tale formalità non comporti invalidità della pronuncia ma costituisca una mera irregolarità sanabile con il procedimento della correzione.

La sentenza deve inoltre contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e, se vi sono, dei loro difensori (secondo comma, punto 1); mentre la mancata indicazione anche di uno solo dei componenti del collegio è ritenuta causa di invalidità della sentenza (11), se l'omissione riguar-

(9) il vizio di contraddittorietà della motivazione può individuarsi sia nell'ipotesi di contrasto fra dispositivo e motivazione stessa, sia nel caso di assoluta inconciliabilità delle ragioni esposte a fondamento della decisione (Cass. civ. sez. lav., 24 maggio 2000, 6787). Peraltro, l'omessa valutazione, da parte del giudice di merito, di una tesi di diritto prospettata dalla parte non costituisce vizio di motivazione, qualora il giudice medesimo sia comunque venuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico a lui sottoposto (Cass. civ. sez. III, 22 aprile 1999, n. 3990); non è configurabile il vizio di insufficienza della motivazione allorché il giudice abbia, in punto di diritto, riportato l'orientamento della giurisprudenza, aggiungendo di dividerlo e di volersi uniformare (Cass. civ. sez. lav., 20 aprile 1999, n. 3905).

(10) deve qualificarsi come errore materiale quello che si risolve in una fortuita divergenza tra il giudizio e la sua espressione letterale cagionata da mera svista o disattenzione nella redazione della sentenza e come tale percepibile e rilevabile «ictu oculi», senza bisogno di alcuna attività ricognitiva del pensiero del giudice (Cass. civ. sez. I, 20 settembre 1999 n. 10129).

(11) la sentenza del giudice collegiale è nulla allorquando la partecipazione del terzo giudice non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa, oppure allorquando risulti la non coincidenza dei giudici che hanno partecipato alla discussione con quelli che hanno preso parte alla deliberazione (Cass. civ. sez. lav. 6 ottobre 1998, n. 9898). Peraltro, quando manchi l'indicazione del terzo giudice non è configurabile l'inesistenza giuridica, con la conseguenza che, a norma dell'articolo 162 c.p.c., il vizio non può più essere fatto valere dopo il passaggio in giudicato per mancata impugnazione nei termini (Cass. civ. sez. I, 30 luglio 1998, n. 7486).

da i difensori delle parti si potrà fare ricorso al procedimento della correzione. (12)

Analogamente, sarà motivo di invalidità la mancata sottoscrizione della sentenza da parte del presidente e dell'estensore (articolo 36, comma terzo) (13). In caso di mancata indicazione dell'estensore (come espressamente richiesto per il processo amministrativo dall'articolo 65 del R.D. 17 agosto 1907, n. 642 e ricavabile anche dall'articolo 119, terzo comma, delle disp. att. del c.p.c.), accompagnata da una firma illeggibile, deve ritenersi nulla la sentenza, per l'impossibilità di individuarne l'estensore. (14)

I punti 3 e 4 del secondo comma dell'articolo 36 prevedono l'indicazione delle richieste delle parti nonché la concisa esposizione dello svolgimento del processo; si deve ritenere che l'eventuale carenza di tali elementi non comporti invalidità della sentenza, salvo che ciò non ridondi in incertezze sulla sua motivazione. (15)

La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione che, normalmente, coincide con quella della trattazione della controversia, salvo le ipotesi in cui venga rinviata per non oltre trenta giorni (articolo 35, primo e secondo comma). L'inosservanza di tale adempimento non comporta necessariamente nullità della sentenza essendo normalmente emendabile con il procedimento di correzione dell'errore materiale. (16)

Niente dice l'articolo 36 circa il luogo in cui viene adottata la decisione (a differenza di quanto accade per il processo amministrativo, punto 6 del già

(12) l'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza del nome del difensore di una delle parti non costituisce motivo di nullità ma mera irregolarità formale emendabile con la procedura della correzione degli errori materiali (Cass. civ. sez. lav., 13 maggio 2000, n. 6171). Tuttavia l'omessa indicazione delle parti e dei difensori nella intestazione della sentenza ne può comportare la nullità quando a causa di tale carenza si verifichi effettivamente la mancata partecipazione della parte al giudizio, in modo da determinare la reale violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa (Cass. civ. sez. lav., 25 marzo 1999, 2869).

(13) l'omessa sottoscrizione della sentenza collegiale da parte di uno dei magistrati tenuti alla sottoscrizione a norma dell'articolo 132 c.p.c. determina la nullità insanabile della sentenza, restando esclusa l'applicabilità del procedimento di correzione degli errori materiali (Cass. civ. sez. I, 9 marzo 1998, n. 2582); tale principio trova diretta applicazione anche nel processo tributario (Cass. civ. sez. I, 6 novembre 1999, n. 12363; id., 5 ottobre 1999, n. 11051).

(14) Cass. civ. sez. lav. 9 giugno 2000, n. 7928).

(15) Cass. civ. sez. II, 12 settembre 2000, n. 12036; id., sez. III, 10 novembre 1999, n. 12475; id., sez. III, 28 aprile 1999, n. 4240; è nulla, per carenza del requisito della motivazione, la sentenza contenente l'indicazione del giudice che l'ha pronunciata, delle parti e dei loro difensori, del dispositivo, della data di deliberazione e della sottoscrizione del giudice, ma priva dell'enunciazione delle conclusioni delle parti, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto ed in diritto della decisione.

(16) Cass. civ. sez. II, 3 dicembre 1999, n. 13505; id., sez. III, 30 luglio 1999, n. 8297.

ricordato articolo 65 del R.D. n. 642/1907) in considerazione che il luogo si desume dall'indicazione dell'organo giurisdizionale che ha emesso la pronuncia, il quale ha ufficialmente una propria sede determinata.

La sentenza deve anche prevedere (articolo 15 DLgs n. 546/1992) la condanna a carico della parte soccombente al pagamento delle spese a favore della parte vincitrice, salvo che sussista un'ipotesi di compensazione ex lege, ovvero il giudice ritenga di disporla in presenza dei giusti motivi, a norma dell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c.. Non occorre una specifica e puntuale motivazione circa le ragioni che hanno indotto il giudice a compensare le spese. (17)

Di un certo interesse, due disposizioni riguardanti la forma della sentenza, che hanno evidentemente natura di mera raccomandazione e la cui inosservanza non comporta invalidità della pronuncia.

La prima, l'articolo 118, terzo comma, delle disp. att. del cpc, secondo cui nella stesura della sentenza deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici; al contrario, sono considerati utili e opportuni i richiami a precedenti giurisprudenziali.

La seconda, contenuta nei già ricordati punti 2 e 4 del secondo comma dell'articolo 36 del DLgs n. 546/1992, secondo cui l'esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e diritto deve essere concisa e succinta. Nel processo tributario essa viene solitamente osservata, a differenza di quanto normalmente accade negli altri processi; di recente tale previsione ha avuto impulso nell'ambito del processo amministrativo in particolari ipotesi disciplinate dall'articolo 9 della legge 21 luglio 2000, n. 205, recante appunto disposizioni in materia di giustizia amministrativa.

Si è parlato sin qui del contenuto e della forma della sentenza; sembra opportuno un cenno al soggetto incaricato della sua redazione.

Mentre la decisione sulla controversia viene adottata dal collegio giudicante (articolo 35, primo comma, del DLgs n. 546/1992), la stesura della sentenza è affidata ad un solo giudice che, normalmente, è lo stesso relatore che ha esposto i fatti e le questioni rilevanti e che ha contribuito, durante la camera di consiglio, al raggiungimento della determinazione collegiale.

Ovviamente l'estensore è tenuto a riprodurre la volontà collegiale, sia nel dispositivo, sia nelle argomentazioni su questioni di fatto e di diritto che sono state affrontate e decise in camera di consiglio.

Pertanto un tale vincolo non può giungere a coartare i convincimenti del relatore che, anche dopo la discussione in camera di consiglio, mantenga un parere contrastante con quello della maggioranza del collegio; infatti, sussiste

(17) Cass. civ. sez. I, 5 maggio 1999, n. 4455; id., 21 febbraio 1998, n. 1887.

la possibilità per qualsiasi componente del collegio di far riscontrare il proprio dissenso ai sensi dell'articolo 131, ultimo comma, del c.p.c. (aggiunto dall'articolo 16, secondo comma, della legge 13 aprile 1988, n. 117, in materia di responsabilità dei magistrati).

In tali ipotesi il presidente del collegio può (o, meglio, deve) affidare la stesura della sentenza ad un soggetto diverso, scegliendolo (articolo 118, terzo comma, delle disposizioni di attuazione al c.p.c.) tra coloro che hanno espresso un voto conforme alla decisione.

Il contrasto di opinioni può emergere anche in un momento successivo, quando il giudice incaricato di redigere la sentenza consegna (articolo 119 disp. att. c.p.c.) la minuta al presidente; normalmente la divergenza non potrà riguardare il dispositivo, che è stato già specificato in camera di consiglio, ma solo le argomentazioni utilizzate dall'estensore per giungere alle conclusioni. Tuttavia, poiché la sentenza diviene immutabile solo dopo la sua sottoscrizione da parte del presidente e dell'estensore (18), se sopraggiunga un ripensamento anche sul dispositivo si deve ritenere ammessa la sua modifica, potendo rivelarsi un contrasto di opinioni tra presidente ed estensore anche in tale momento. In tutte queste ipotesi (non espressamente previste dalla norma) il presidente dovrà riconvocare il collegio perché si pronunci sulla questione controversa.

Apposte le sottoscrizioni del presidente e dell'estensore, si conclude il sub-procedimento riguardante la redazione della sentenza che culmina con la sua pubblicazione mediante deposito del testo originale nella segreteria della commissione tributaria (articolo 37, primo comma, DLgs n. 346/1992).

(18) Cass. civ. 18 marzo 1975, n. 1043.