

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Carlo THOMAS

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Parti nel processo sono colui che propone la domanda (attore, ricorrente, parte attrice, soggetto attivo) e colui nei cui confronti la domanda viene proposta (convenuto, resistente, parte convenuta, soggetto passivo).

La qualità di parte nel processo si acquista per il semplice fatto di iniziare un giudizio o di resistere nello stesso.

Tale qualità rileva a numerosi fini: nei confronti della parte, infatti, si forma il giudicato (art. 2909 cc), per cui si può affermare che la stessa risente degli effetti del giudizio, anche ai fini delle spese processuali, introdotte nel contenzioso tributario dall'art. 15 del D.lgs. n. 546/1992, in base al quale "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza", salvo compensazione che la Commissione tributaria può disporre ai sensi dell'art. 92 c.p.c. Per l'art. 10, D.lgs. n. 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 impugnato o non 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 sul rapporto controverso".

All'art. 11, poi, lo stesso decreto precisa che le parti diverse dal ministero delle finanze (il cui ufficio impositore, anziché direttamente, può costituirsi mediante l'Ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata) e dall'ente locale (che si costituisce in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento), possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale.

La procura, ove sia conferita al coniuge od ai parenti ed affini entro il quarto grado, ai soli fini della partecipazione all'udienza, può essere rilasciata anche mediante scrittura privata non autenticata, mentre, in tutte le altre ipotesi, la stessa deve avere le forme di legge (atto notarile o scrittura privata autenticata).

Come già detto, nel processo vi è un attore ed un convenuto: queste sono le parti necessarie. Oltre queste, però, possono esservi altre parti: si ha, allora, il processo con pluralità di parti o litisconsorzio, nel quale si può ugualmente distinguere la posizione antitetica delle due parti tipiche, ma al posto

dell'attore, ve ne possono essere più (litisconsorzio attivo), così come possono esservi più convenuti (litisconsorzio passivo).

Del litisconsorzio, nel contenzioso tributario, si occupa l'art. 14 del D.lgs. n. 546/1992, che, al primo comma, ribadisce che, in caso di litisconsorzio necessario, la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcune soltanto delle parti.

Conseguentemente, al comma 2, prevede che in caso di contraddittorio incompleto (per essersi, il giudizio, instaurato soltanto tra alcune delle parti necessarie), il giudice fissi un termine perentorio per l'integrazione del contraddittorio stesso, da avvenire mediante chiamata in causa delle parti ulteriori. Queste, peraltro, anche se non chiamate, possono intervenire volontariamente in giudizio.

In caso di litisconsorzio facoltativo, invece, l'articolo citato, al terzo comma, stabilisce che i soggetti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario in contestazione, possano intervenire volontariamente (notificando apposito atto a tutte le parti e costituendo nelle forme previste per la parte resistente) o essere chiamati in giudizio.

I chiamati si devono costituire con le forme previste per il resistente, in quanto applicabili. Gli stessi, al pari degli intervenienti volontari, ove il termine per l'impugnazione dell'atto siano inutilmente decorsi per loro, non possono proporre autonomo gravame nei confronti dello stesso. Vale a dire che l'impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria da parte di un condebitore, solidale o no, non rimette in termini chi sia rimasto inerte incorrendo nella decadenza di legge.

Ciò chiarito, non appare inopportuno evidenziare come nel processo tributario sussista, a volte, una qualche difficoltà nell'individuazione della parte resistente.

Il nuovo contenzioso tributario ha, infatti, esteso la legittimazione passiva anche al concessionario del servizio di riscossione. Ne deriva che al momento della instaurazione del processo il contribuente-ricorrente possa avere qualche dubbio nell'individuare il soggetto legittimato a resistere.

Potrebbe suggerirsi, al fine di dirimere eventuali dubbi, l'opportunità di convenire in giudizio sia l'ente impositore, sia il concessionario, rimettendo al giudice l'esatta individuazione della parte passiva.

Tale soluzione, però, se da un lato consente di evitare danni più gravi (una declaratoria di carenza di legittimazione passiva alla quale non può più seguire, per decorso dei termini, la chiamata in causa del legittimo contraddittore), non è scevra di conseguenze negative per il ricorrente, se non altro con riferimento all'obbligo di rifondere le spese di giudizio alla parte ingiustamente coinvolta nel processo.

Di qui la necessità di fare il punto in *subiecta materia*, anche al fine di chiarire se ed in quale ipotesi sia possibile ravvisare l'esistenza di un litisconsorzio (facoltativo o necessario) tra i vari soggetti astrattamente convenibili in giudizio.

A tal fine appare opportuno soffermarsi su ognuna delle varie ipotesi in cui sia possibile, in astratto, configurare un litisconsorzio, così enucleabili:

- a) ricorso avverso la cartella esattoriale o avviso di mora;
- b) ricorso avverso l'iscrizione a ruolo formato dal centro di servizio;
- c) istanza di rimborso.

a) tra gli atti impugnabili, ai sensi dell'art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992, sono ricompresi la cartella esattoriale e l'avviso di mora, atti emessi dal concessionario della riscossione: di qui il legittimo dubbio se il ricorso introduttivo debba essere notificato al solo ufficio titolare del rapporto tributario od anche all'esattoria.

Prima di addentrarsi in tale disamina appare opportuno, premettere alcuni concetti di ordine generale.

Per identificare i soggetti aventi legittimazione processuale bisogna riportarsi al concetto di rapporto tributario, che vede, come parti interessate, da un lato l'Amministrazione finanziaria (o l'ente locale) e dall'altra il contribuente.

Parti della conseguente fase processuale possono essere invece anche soggetti diversi da quelli appena menzionati. Così bisogna ritenere che, per quanto concerne l'ente impositore, possano ricorrere alcune circostanze che individuino più soggetti aventi interesse alla controversia e, quindi, più parti processuali, come, peraltro, previsto dall'art. 10 del D.lgs. n. 546/92.

Ciò chiarito appare evidente come possa esservi, tra ente impositore e concessionario del servizio di riscossione un litisconsorzio, ove vengano impugnati la cartella esattoriale e l'avviso di mora. In linea pratica basti riflettere sull'opportunità che entrambi tali soggetti siano convenuti davanti al giudice affinché, tra l'altro prendano conoscenza immediata dei provvedimenti del giudice medesimo ed ottemperino agli stessi. Sostenere, però, che la ravvisabilità di tale litisconsorzio imponga ogni volta l'esigenza di convenire in giudizio entrambi, appare affermazione perlomeno azzardata, perché la stessa equivale ad affermare la configurabilità di un litisconsorzio necessario, il che certo non appare sostenibile.

Il più delle volte, invece, tale necessità non sussiste, essendo sufficiente che sia convenuto il solo impositore, l'unico che possa essere considerato parte, dal punto di vista attivo, del rapporto tributario.

Da quanto esposto derivano due conseguenze:

- 1) che l'ente impositore deve essere sempre convenuto in giudizio;
- 2) che non esiste, in via generale, un litisconsorzio necessario tra ente impositore e concessionario della riscossione, mentre tale litisconsorzio può sussistere in relazione a particolari fattispecie.

Non resta, quindi, che cercare di enucleare, per sommi capi, una casistica in ordine alle varie possibili ipotesi. Si premette che, ai sensi dell'art. 19 del decreto più volte citato, la cartella esattoriale e l'avviso di mora sono impugnabili solo per vizi propri, mentre sono ricorribili insieme agli atti preposti qualora questi non siano stati notificati al ricorrente.

La più rilevante distinzione da fare, pertanto, appare quella relativa al tipo di impugnazione. Ove, infatti, si contesti la pretesa tributaria come tale (vale a dire nel merito) non sembra sia necessaria la notifica del ricorso al concessionario.

Nel caso invece che si contestino vizi propri della cartella o dell'avviso di mora, appare indispensabile la notifica del ricorso anche al concessionario, in quanto emittente dell'atto impugnato, la cui validità ed efficacia si contesta, per cui i vizi propri rilevati ben possono essere stati posti in essere dal concessionario, il quale, di conseguenza, deve essere posto nella condizione di difendersi. Potrebbe, quindi, nelle descritte ipotesi ravvisarsi un litisconsorzio necessario tra ufficio impositore e concessionario: basti, per convincersene, riflettere che l'eventuale annullamento dell'atto, pronunciato nei soli confronti del concessionario, in assenza dell'ufficio, non impedirebbe a quest'ultimo di perseverare nella pretesa fiscale. Per contro, una dichiarata inefficacia od invalidità della cartella esattoriale per vizi propri di questa perché, ad esempio, irritualmente notificata) difficilmente sarebbe opponibile al concessionario, restato estraneo al giudizio, ove non provveda l'ufficio impositore ad intervenire presso il concessionario perché desista dalla pretesa.

Può, conseguentemente ritenersi che al di una impugnazione della cartella o dell'avviso di mora per vizi propri difficilmente appare configurabile un litisconsorzio necessario tra i due soggetti di cui si è detto, per cui, in tutte le altre ipotesi, ben può essere convenuto in giudizio il solo ente impositore.

b) Non sussiste litisconsorzio tra centro di servizio ed ufficio impositore, essendo espressamente previsto, dall'art. 10 del D.lgs. n. 546 del 1992 che, ove si impugni un atto emesso dal centro di servizio, parte del processo è "l'ufficio" delle entrate del ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso";

c) In tema di controversie per rimborso d'imposta non si evidenziano particolari problematiche allorquando la domanda di rimborso debba essere presentata allo stesso ufficio che sia titolare del rapporto tributario.

Le eventuali perplessità nascevano solo nel caso in cui era previsto (artt.

37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 1973) che la domanda di rimborso andasse proposta ad un organo della P.A. diverso dall'ufficio impositore.

Ciò avveniva quando era previsto che le istanze di rimborso dovessero essere presentate all'intendente di finanza, con tutta la problematica relativa alla fase processuale, in relazione alla quale ci si chiedeva se il ricorso andasse notificato all'intendente delle finanze, od all'ufficio impositore, o ad entrambi.

Oggi, però, non esiste più la figura dell'intendente di finanza.

La nuova normativa sul contenzioso tributario ha introdotto, per i contribuenti, l'obbligo dell'assistenza tecnica, tranne (art. 12, comma 5, del D.lgs. n. 546/1992) i casi in cui:

a) il contribuente stesso abbia i requisiti per difendersi davanti alle Commissioni tributarie;

b) la controversia concerna tributi d'importo inferiore a lire 5.000.000 (imputo così elevato, da ultimo, dall'art. 2, comma 1, lett. a), del D.L. 15 marzo 1996, n. 123, e successive reiterazioni, da ultimo il D.L. n. 437/1996, convertito dalla legge n. 556/1996, che ha reiterato il riportato disposto all'art. 12, comma 1 lett. a), ed ha anche precisato che "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");

c) si tratti di ricorsi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 (ricorsi al centro di servizio).

In tali ipotesi il ricorrente, qualunque sia l'ente impositore, può proporre il ricorso da solo e stare in giudizio senza assistenza tecnica, eccetto che il presidente della Commissione od il collegio gli ordinino di munirsi di difensore entro un termine stabilito, a pena di inammissibilità del ricorso.

Tale facoltà del presidente o del collegio, tuttavia, ricorre solo nelle ipotesi in cui la controversia non raggiunga il valore di L. 5.000.000 di lire, e non anche nel caso che tale valore sia superato, in quanto in tal caso l'eventuale costituzione del contribuente senza assistenza del difensore sarebbe *tamquam non esset*, per cui in nessun caso potrebbe essere sanata dal provvedimento presidenziale o collegiale che imponga alla parte di munirsi di difensore.

Ha chiarito, infatti, la Suprema Corte che "in tema di contenzioso tributario, la commissione tributaria regionale, 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, o. 546, che il contribuente convenuto in giudizio si munisca dell'assistenza tecnica di un difensore, atteso che tale disposizione che da facoltà al presidente o al collegio di ordinare alla par-

te di munirsi di assistenza tecnica, non è riferibile alle controversie di valore superiore a L.5.000.000, nelle quali la eventuale costituzione personale in giudizio della parte privata senza assistenza di difensore va considerata *tamquam non esset*. (Sez. I, Sent. 3 marzo 1999, n. 1781, Marrone-Amministrazione delle finanze dello Stato).

Si è detto che tale obbligo sussiste per i contribuenti, ma tale affermazione non è del tutto esatta, perché se è vero che il Ministero delle finanze e l'ente locale possono fare a meno del difensore sia in primo che in secondo grado (nel quale per il Ministero delle finanze è prevista la mera possibilità di farsi assistere dall'Avvocatura dello Stato), per l'altro possibile convenuto menzionato dall'art. 10 del più volte citato decreto, vale a dire il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato, non vi è alcun esonero dall'obbligo di assistenza tecnica, con la conseguenza che lo stesso può costituirsi in giudizio solo per mezzo del difensore (tranne, ovviamente, *che* detta assistenza, come già precisato, sia meramente facoltativa).

Inoltre, come ha precisato la Cassazione, "la facoltà attribuita, dall'art. 12 del D.lgs. n. 546/92, ai singoli uffici finanziari, di curare, relativamente ai tributi di rispettiva competenza, la rappresentanza e la difesa dell'Amministrazione avanti alle Commissioni tributarie e di farsi rappresentare in giudizio dai propri funzionari, si esaurisce con la decisione di secondo grado, non essendo prevista alcuna ulteriore deroga al principio generale di cui al R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 riguardante la rappresentanza e la difesa in giudizio dello Stato tramite l'Avvocatura dello Stato. Ciò spiega rilievo anche ai fini della notifica della decisione di secondo grado, la quale va effettuata all'Avvocatura Generale dello Stato, ponendosi a presupposto per l'applicabilità del disposto di cui agli art. 170 e 285 c.p.c. il fatto che, al momento della notifica, l'Ufficio od il funzionario conservino la rappresentanza dell'Amministrazione" (Sez. I, Sent. 17 giugno 1998, n. 6034, Ministero delle finanze-Ricci).

Al difensore l'incarico deve essere conferito mediante atto pubblico o con scrittura privata autenticata. Ove il mandato alle liti venga conferito in calce od a margine di un atto del processo, l'autenticità della sottoscrizione è certificata dal difensore stesso. Si ricorda che l'art. 1 della legge 27 maggio 1997, n. 441, ha aggiunto al comma 3 il seguente periodo: "la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che sia, però, congiunto materialmente all'atto cui si riferisce".

Ove, infine, l'incarico venga conferito nella pubblica udienza (il che può verificarsi nel caso che il contribuente proponga da solo il ricorso, quando ciò, come già visto, sia consentito, o in quello in cui si proceda, per qualsiasi motivo, alla sostituzione del difensore), lo stesso può essere conferito oralmente e ne viene dato atto a verbale d'udienza.

Sono abilitati all'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie, purché iscritti nei relativi albi:

1) gli avvocati, i procuratori legali (categoria ormai inesistente), i dottori commercialisti, i ragionieri ed i periti commerciali;

2) i consulenti del lavoro, limitatamente alle controversie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta relativi alle ritenute medesime; gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi, ed 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;

3) i soggetti iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate (periodo così sostituito, dall'art. 69, comma 3, lett. a) del DL. n. 331/1993);

4) i soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

5) i soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere, limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG.

6) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.);

7) i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 cc., primo comma, n. 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;

8) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dall'intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

Il comma 2 dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/92, così come verificato dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993, di conversione del DL. n. 331/1993, sopra

citato, ha, inoltre, previsto che “Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l’attuazione delle disposizioni del presente periodo”, periodo che prevede la possibilità di difendere davanti alle commissioni tributarie per i soggetti di cui ai numeri 3), 4), 5), 6) e 7) sopra riportati.

L’art. 2, comma 2, del DL. 15 marzo 1996, n. 123 e successive reiteratezioni ultima delle quali il DL. 8 agosto 1996, n. 437, convertito nella legge 24 ottobre 1996, n. 556, ha, poi, previsto che “In attesa della formazione degli elenchi da tenersi presso la direzioni regionali delle entrate ai sensi dell’art 12, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, sono abilitati a prestare assistenza tecnica i soggetti appartenenti alle categorie ivi indicate a condizione che attestino nel ricorso, a pena di inammissibilità, il possesso dei requisiti richiesti”.

È stata, infine, prevista l’assistenza tecnica gratuita (da prestarsi obbligatoriamente da parte di chi sia abilitato alla difesa davanti alle commissioni tributarie) per i non abbienti (art. 13 del D.lgs. n. 546/1992). A tal fine è stata disposta la costituzione, presso ogni Commissione tributaria, di una commissione per l’assistenza tecnica gratuita, composta da un presidente di sezione che la presiede, da un giudice tributario designato dal presidente della Commissione, nonché da tre iscritti negli albi o elenchi di cui all’art. 12, comma 2, designati al principio di ogni anno a turno da ciascun ordine professionale del capoluogo in cui ha sede la Commissione e dalla direzione regionale delle entrate.

Per ciascun componente è designato anche un membro supplente. Nessun compenso è dovuto al presidente ed ai membri della commissione. Questa si pronuncia in unico grado ed i giudici tributari che ne fanno parte hanno l’obbligo, di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della commissione per l’assistenza tecnica gratuita.

Un’ultima annotazione: la previsione dell’esigenza, con i chiariti limiti, dell’assistenza tecnica del contribuente riguarderà, all’evidenza, anche quei procedimenti ormai pendenti e che, dopo l’insediamento delle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali, saranno trattati da queste ultime.

Per regolamentare il periodo transitorio, l’art. 79, comma secondo, del D.lgs. n. 546/1992 ha disposto che “nei giudizi davanti alla commissione tributaria provinciale o regionale riguardanti controversie già pendenti davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi la regolarizzazione della costituzione delle parti secondo le nuove norme sull’assistenza tecnica è disposta, ove necessario, secondo le modalità e nel termine perentorio fissato dal presidente della sezione o dal collegio rispettivamente con decreto o con ordinanza da comunicare alle parti a cura della segreteria”.

Trattasi di norma di non agevole interpretazione e dalla quale scaturiscono problematiche di non poco momento.

Le norme transitorie, è notorio, tendono a raccordare la vecchia normativa alla nuova.

Poiché il D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 636, non prevedeva, in nessun caso, l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, al contrario della normativa introdotta con il D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, appare evidente come fosse necessaria una norma che regolamentasse, sul tema, quei procedimenti già di competenza delle non più vigenti commissioni tributarie di primo e secondo grado che, a far tempo dal 1 aprile 1996, sono stati attribuiti alla cognizione delle nuove Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Alla connessa problematica ha cercato di dare una risposta l'art. 79, comma 2, del decreto legislativo appena precisato, con la previsione sopra riportata.

Trattasi, in effetti, di norma che non risolve tanti i dubbi, ed è su questi che si desidera incentrare l'attenzione, al fine di cercare di dare un modesto contributo chiarificatore.

Innanzitutto non sembra che possa controvertersi sull'applicabilità del comma in esame a quei procedimenti che, già pendenti, al 1 aprile 1996, davanti alle commissioni di primo e secondo grado, siano stati demandati, a far tempo da tale data, alla cognizione dei nuovi giudici tributari.

La dizione ampia adottata dal legislatore, laddove afferma che la norma in esame si rende applicabile alle controversie già pendenti "davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi", non lascia adito ad interpretazioni diverse.

Ne deriva che, per i detti procedimenti, una volta che giungano ad essere trattati dalle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali, sarà, a seconda dei casi, il presidente della sezione (ove la controversia non si stata ancora rimessa alla trattazione collegiale) od il collegio (nel caso opposto) a decidere se sussista o meno la necessità che il contribuente si munisca di difensore, entro un termine prefissato.

La prima perplessità che sorge in relazione alla detta norma concerne le conseguenze, eventuali, della mancata nomina di un difensore da parte di chi sia stato a ciò sollecitato dal giudice.

L'art. 79, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, infatti, non sanziona in alcun modo tale inottemperanza, al contrario di quanto previsto dall'art. 12, comma 5, del medesimo decreto, laddove dispone che "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 a un difensore abilitato".

In relazione a tale disposto, la prima perplessità attiene alla sua riferibilità, o meno, a qualsiasi parte ed alla sua portata.

È indubitabile che l'articolo in esame, data la dizione adottata (parte) è

riferibile sia al contribuente che all'Amministrazione finanziaria od Ente locale o concessionario del servizio di riscossione.

Per quanto concerne quest'ultimo, nessun problema, data la sua sostanziale equiparazione, in materia, alla parte privata. Qualche problema interpretativo, invece si evidenzia con riferimento alle citate Pubbliche Amministrazioni.

La generalità della formulazione, del riportato secondo comma dell'art. 79, evidenzia come il provvedimento presidenziale o collegiale possa riferirsi anche agli enti impositori, per cui, ad esempio, l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria ben potrebbe; in, astratto, essere invitato a munirsi di assistenza tecnica. Tale affermazione, però, pone un ulteriore quesito. È lecito, infatti, a questo punto, chiedersi se a tale obbligo ottemperi la Pubblica amministrazione che, ai precisati fini, deleghi un proprio funzionario, o se, invece, debba ricorrere ad un vero e proprio difensore, che, nel caso si tratti di giudizio di primo grado, non può essere l'Avvocatura dello Stato, che, si è già detto, può essere investita della difesa solo nel giudizio di secondo grado (art. 12, comma 4, del D.lgs. n 546/1992).

Poiché l'art. 12 più volte menzionato consente all'Amministrazione di incaricare dell'assistenza tecnica un proprio funzionario, non sembra che il giudice possa imporle un diverso difensore. Da tale affermazione sembrerebbe discendere la sostenibilità della tesi secondo la quale il secondo comma dell'art. 79, nella parte sopra riportata, sia applicabile, nei confronti delle pubbliche Amministrazioni, solo nel caso che queste non si siano costituite in giudizio, perché, ove tale evento si sia verificato, le stesse già risultano rappresentate da propri funzionari in veste di difensori, per cui del tutto ultroneo apparirebbe la disposizione presidenziale o collegiale *ex art. 79*, comma 2, del citato decreto legislativo. Per dare, infatti, una qualche valenza alla stessa, nel caso in esame, bisognerebbe ritenere che le Commissioni, con il provvedimento di cui trattasi, potrebbero imporre alla P.A. la nomina di un professionista abilitato come difensore, diverso dal funzionario delegato, e questo non sembra possa ritenersi consentito.

Di qui la prospettazione secondo la quale in tanto può essere ordinato agli Uffici della Pubblica Amministrazione di munirsi di difensore, in quanto non siano già rappresentati da propri funzionari, e non si siano, in definitiva, costituite (non sembra revocabile in dubbio, infatti, la circostanza che l'Ufficio si costituisce necessariamente per mezzo dei suoi funzionari).

D'altra parte però, non sembra che possa essere ordinato alle Amministrazioni non costituite in giudizio di munirsi di un difensore, in quanto, tale ordine, equivarrebbe ad imporre alle medesime l'obbligo di costituirsi, il che non appare configurabile nel vigente ordinamento processuale, nel quale le parti non possono mai essere obbligate a costituirsi in giudizio, essendo una

loro ineludibile libertà quella di decidere se presenziare o meno ad un processo civile iniziato nei loro confronti.

Bisogna, pertanto, concludere che se da un lato il secondo comma dell'art. 79 appare, in astratto, applicabile ad ogni parte processuale, stante la chiara dizione normativa che prevede la riferibilità del provvedimento presidenziale o collegiale alle "parti" del giudizio, dall'altro, in concreto, bisogna ritenere che il medesimo risulta applicabile solo alla parte-contribuente ed al concessionario del pubblico servizio di riscossione, con l'avvertenza che quest'ultimo, ove impresa, può anche farsi rappresentare da un proprio dipendente in possesso dei requisiti di cui all'art. 12, comma 2, del D.lgs. N. 546 del 1992.

La seconda perplessità concerne le conseguenze che possono derivare da una eventuale disapplicazione del provvedimento presidenziale o collegiale che ordina alla parte di munirsi di assistenza tecnica.

Per effetto dell'art. 156 c.p.c., che detta un principio generale uniforme il vigente ordinamento processuale e, quindi, di generale applicazione, dispone che nessuna nullità (o inammissibilità) può essere pronunciata se non comminata espressamente dalla legge.

L'art. 79, comma 2, si è già visto, non prevede alcuna declaratoria di inammissibilità per il caso che la parte non ottemperi al provvedimento che le impone l'obbligo di munirsi di difensore di cui il dubbio sulle conseguenze che da tale comportamento possono scaturire.

A tal proposito sono possibili due prospettazioni.

La prima conduce all'affermazione della inammissibilità del ricorso (meglio sarebbe parlare di improcedibilità dello stesso, sotto la forma della inseguibilità sopravvenuta rispetto ad un ricorso inizialmente ammissibile e procedibile) sulla base della considerazione che la normativa sul nuovo contenzioso tributario rappresenta un sistema completo e sistematico, per cui al suo interno le dichiarate inammissibilità devono ritenersi di generale applicazione, in tutte quelle ipotesi che presentano, tra loro, una identità di presupposti.

Così, la previsione del comma 5 dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/1992, che sanziona con l'inammissibilità del ricorso la mancata nomina di un difensore in seguito ad un ordine del giudice in tal senso, dovrebbe ritenersi di piena applicazione: in tutte quelle ipotesi in cui tale mancata osservanza del provvedimento del giudice, in tema di obbligo di nomina del difensore, venga ad esistere. Anche nel caso, quindi, che la specifica ulteriore norma (nella fattispecie l'art. 79, comma 2, del citato decreto legislativo) non commini l'inammissibilità di cui trattasi.

Ne deriverebbe l'applicabilità dell'art. 12, comma 5, anche alle ipotesi di cui al successivo art. 79, comma 2. Ciò in quanto, in caso contrario, si ri-

schierebbe una fase di stallo del procedimento, nel senso che il giudice, disposta la nomina del difensore entro un prefissato termine, ove tale obbligo non venisse soddisfatto, si troverebbe nell'impossibilità di dichiarare l'inammissibilità del ricorso.

Si evidenzerebbe, inoltre, una pratica difficoltà di dar seguito al processo, stante il già espresso giudizio (della Commissione), trasfuso in un provvedimento, sulla necessità della presenza di un'assistenza tecnica, giudizio che certo non potrebbe essere posto nel nulla dal mero comportamento inattivo della parte.

La seconda, contraria, prospettazione si fonderebbe sulla concreta difformità delle situazioni di fatto prese in esame dall'art. 12, comma 5, da una parte, e dall'art. 79, comma 2, dall'altra.

Mentre il primo, infatti, si occupa dei ricorsi proposti successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa sul contenzioso tributario, per cui chi propone un ricorso conosce (o, comunque, dovrebbe conoscere) i principi del nuovo processo, ivi compreso quello che consente al presidente od alla commissione di imporre la nomina di un difensore, il secondo regolamento ipotese tutt'affatto diverse.

Trattasi, infatti, di ricorsi proposti sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/1972, che non prevedeva alcuna ipotesi di assistenza tecnica obbligatoria. Ne derivava la possibilità, per il ricorrente, di instaurare e seguire personalmente il giudizio, senza necessità di assistenza tecnica.

Il tale situazione, la successiva imposizione, a pena di inammissibilità del ricorso (che al momento della presentazione era pienamente ammissibile), dell'obbligatorietà della presenza di un difensore, seppure ad opera della commissione, avrebbe richiesto, quantomeno, l'esplicita, relativa previsione sanzionatoria riferita a tali specifiche ipotesi, previsione, che, come si è già evidenziato, è del tutto carente. Di qui la possibilità di considerare la disposizione (presidenziale o collegiale) di nomina di un difensore come un mero invito rivolto alla parte, con facoltà, per questa, di ottemperarvi o meno.

Sarà, quindi, interessante vedere quale delle due esposte tesi seguirà la giurisprudenza.

La terza perplessità concerne quella parte dell'art. 79 più volte citato in cui è previsto che la regolarizzazione della costituzione, secondo le nuove norme, "è disposta" "ove necessario", dalla commissione nella sua composizione collegiale o dal suo presidente.

Ci si chiede, infatti, se tale ordine di regolarizzazione sia da emanare ogni qualvolta la controversia richieda, in base alla nuova normativa, l'obbligatoria assistenza di un difensore, o se, invece, il giudice abbia comunque, e, quindi, anche in tale ipotesi, discrezionalità di valutazione sulla necessità o meno della presenza di un difensore.

Ciò assume particolare rilevanza per quelle controversie che, instaurate in base al non più attuale rito (D.P.R. n. 636/1972), giungano alla decisione delle nuove commissioni (in camera di consiglio) senza che la parte abbia svolto alcuna attività ulteriore sotto la vigenza del D.Lgs. n. 546/1992.

In tali casi, l'imposizione alla parte dell'obbligo dell'assistenza tecnica potrebbe apparire come una coartazione ingiustificata, specie in quelle ipotesi in cui il difensore, eventualmente nominato, adeguandosi alla volontà della parte di non proseguire nel coltivare fattivamente il giudizio, non compisse alcuna attività, neppure quella di assistenza all'udienza, visto, che la controversia, in assenza di apposita istanza di trattazione in pubblica udienza, andrebbe deliberata in camera di consiglio, nella quale non sono ammessi nè la parte, nè il difensore.

Appare, quindi, indispensabile interpretare quell'inciso "ove necessario" che si legge nella norma in esame. Allo stesso possono essere attribuite due interpretazioni.

Secondo la prima il detto inciso sarebbe ad indicare quei casi in cui, secondo le previsioni dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, sia obbligatoria l'assistenza tecnica (vale a dire nelle controversie aventi valore pari o superiore a lire 5.000.000, purché non conseguenti ai ricorsi proposti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980), con la conseguenza che ogni qual volta sia obbligatoria l'assistenza tecnica, sarebbe necessario il provvedimento del collegio o del presidente che imponga la regolarizzazione della costituzione della parte mediante nomina di difensore.

Secondo l'opposta tesi, la necessità di cui trattasi sarebbe ponderabile in base a più ampi parametri, per cui la relativa valutazione andrebbe operata caso per caso, con riferimento alla necessità concreta che la singola controversia sia trattata dalla parte munita di assistenza tecnica, tenuto conto della necessità, o meno, di compiere atti processuali e della stessa natura (complessa o meno) della controversia.

In base a tale interpretazione, quindi, la Commissione (od il suo presidente) ben potrebbero, anche in una controversia (purché instaurata sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/1972) per la quale, secondo le nuove regole, sarebbe necessaria l'assistenza tecnica, ritenere la non necessità di questa e decidere il ricorso sulla sola base dell'attività già espletata dalla parte sostanziale.

Tale secondo orientamento sembra essere più confacente alla lettera e allo spirito della legge. Ove questa, infatti, avesse ritenuto la necessità, in qualsiasi caso, di un adeguamento, in tema di assistenza tecnica, del già instaurato processo, alle nuove norme, non avrebbe detto "ove necessario", ma avrebbe fatto un mero riferimento alle previsioni dell'art. 12 più volte citato. Anzi, non avrebbe neppure avuto bisogno di formulare la previsione di cui all'art.

79, per la parte che in questa sede rileva, in quanto sarebbe stata sufficiente la semplice declaratoria di applicabilità dell'appena citato art. 12 anche ai processi instaurati secondo l'abrogato rito.

Inoltre, non si vede l'utilità di una assistenza tecnica quando, ormai, la causa sia giunta nella fase di delibazione, specie se in camera di consiglio, nella quale non è consentita, si ribadisce, la presenza delle parti e dei relativi difensori.

Perché, pertanto, sia disposta la regolarizzazione in esame, sarà indispensabile che la stessa sia ritenuta concretamente necessaria, in relazione allo stato della controversia ed alla sua natura e rilevanza, essendo, a tal fine, insufficiente la sola circostanza che, ad esempio, la controversia sia di valore pari o superiore a lire cinque milioni.