

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Prof. Avv. Livia SALVINI

Associato di diritto Tributario presso l'Università di ROMA 3

e Docente di diritto tributario presso l'Università del MOLISE

Il procedimento di “privatizzazione” e riorganizzazione dell’Amministrazione finanziaria, importanti ed innovative pronunce giurisprudenziali, alcune perduranti incertezze sul corretto coordinamento tra la disciplina del processo tributario e quella del processo civile, rendono di estrema attualità molte questioni ancora “aperte” sulle parti del processo tributario e sulla loro assistenza in giudizio. Gli studiosi e tutti gli operatori - tanto giudici quanto professionisti - del processo tributario ben sanno come la relativa semplicità della sua disciplina sia spesso solo apparente e nasconda in realtà problemi molto complessi che possono essere risolti solo tenendo presenti anche i principi che governano il sistema tributario sostanziale. Ma questi sono, se vogliamo, problemi “normali”, che quasi inevitabilmente gli interpreti si trovano di fronte e debbono risolvere: ad essi si aggiungono però problemi decisamente “anomali”, originati spesso dalla disattenzione del legislatore che detta norme di carattere sostanziale destinate ad influire sul processo senza preoccuparsi di porre regole chiare e rischiando così di generare, direi slealmente, vere e proprie trappole procedurali.

Proprio da un esempio del genere vorrei partire in questa breve rassegna che avrà ad oggetto alcune delle più rilevanti – perlomeno a mio avviso - questioni attualmente sul tappeto.

Le Agenzie fiscali e la loro assistenza e difesa in giudizio.

Le Agenzie fiscali sono state istituite ed attivate dal 1° gennaio di quest’anno senza che il legislatore abbia dettato alcuna norma espressamente destinata a disciplinare l’assunzione della qualifica di parte degli uffici dell’Agenzia, e dell’Agenzia stessa, nei processi dei diversi ordini e gradi; né è stata normativamente chiarita l’influenza di questa innovazione sulla già travagliata materia della individuazione del soggetto legittimato a ricevere la notifica delle sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali. Sotto quest’ultimo profilo, dunque, con molto buon senso tanto l’Avvocatura generale dello

Stato (circ. 20/4/2001, n. 15/9048), quanto l'Agenzia delle Entrate (circ. 30/7/2001, n. 71/E) invitano, per quanto di competenza, a non sollevare dinanzi ai giudici questioni attinenti la legittimazione a ricevere la notifica di atti. I due organi peraltro, a testimonianza della complessità della materia, non sembrano neanche in accordo tra loro sulle conclusioni da raggiungere e la stessa Agenzia invoca l'intervento del legislatore che tuttavia, a dieci mesi dall'entrata in funzione della nuova struttura organizzativa, non ha ancora provveduto.

Nessun particolare problema sembra porsi per quanto concerne l'assunzione, per gli uffici delle Agenzie, della qualifica di parte del processo tributario, posto che tali uffici subentrano, in virtù delle disposizioni relative alla loro istituzione ed organizzazione, nelle posizioni soggettive dei corrispondenti uffici finanziari. Così come non sembra dubbio che anche gli uffici delle Agenzie possano stare in giudizio direttamente ai sensi dell'art. 11 d. lgs. n. 546/92. Queste conclusioni vanno raggiunte naturalmente in via interpretativa, posto che il legislatore ben si è guardato dal modificare conseguentemente le disposizioni in materia di processo tributario.

I problemi cominciano invece a porsi con riguardo all'assunzione della difesa di tali uffici, e più in generale delle Agenzie, da parte dell'Avvocatura dello Stato, nel secondo grado del giudizio tributario (nel quale tale difesa, *rectius* assistenza, è come noto facoltativa) e nel giudizio di Cassazione. Ed infatti l'art. 72 del d. lgs. n. 300/99 che ha istituito le Agenzie ha previsto che esse *possono* avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato: non si applica infatti per esse l'istituto della rappresentanza *ex lege* previsto dall'art. 1 r.d. n. 1611/33 per le amministrazioni statali. Le Agenzie hanno quindi proceduto, quale con maggiore, quale con minore tempestività, alla stipula di protocolli d'intesa con l'Avvocatura al fine di richiederne l'assistenza e la difesa in giudizio. Nelle more, l'Avvocatura ha continuato ad assistere e a difendere, senza soluzione di continuità con il passato, gli uffici delle Agenzie. Il che deve ritenersi ammissibile, stante il costante orientamento giurisprudenziale secondo il quale, non essendo necessario un mandato *ad litem*, l'assunzione della difesa da parte dell'Avvocatura si "autolegittima", anche se avviene in favore di soggetti diversi dalle Amministrazioni statali e quindi di soggetti non difesi *ex lege*. Se dunque i problemi di natura transitoria sembrano risolti, non altrettanto può dirsi, allo stato, per quelli a regime.

Il soggetto legittimato a ricevere la notifica, per l'Amministrazione finanziaria, delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali era stato di recente individuato, come è ben noto, nell'Avvocatura dello Stato competente per territorio dall'art. 21 l. n. 133/99, espressamente dettato per interpretare l'art. 38 comma 2 d. lgs. n. 546/92. Questa norma è stata poi dichiarata illegittima, per quanto attiene alla sua efficacia retroattiva, dalla Corte Costitu-

zionale (sent. n. 525 del 2000). Come si ricorderà, essa fu aspramente criticata, all'atto della sua introduzione, per aver "accolto" in via interpretativa una soluzione che, tra le diverse che erano state avanzate, era sembrata la meno fondata; di qui l'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale da parte della Corte di Cassazione (ord. 4/11/99) e la conseguente declaratoria di incostituzionalità. Ora la norma in questione non sembra più applicabile, per motivi di carattere formale (si riferisce infatti alla notifica di sentenze all'Amministrazione finanziaria), ma soprattutto per motivi di carattere sostanziale. Ed infatti la circostanza che le Agenzie non siano più difese *ex lege* dall'Avvocatura comporta l'inapplicabilità dell'art. 11, I comma del r.d. n.1611/33, cui l'art. 21 faceva espresso riferimento, per il quale "tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale ... devono essere notificati alle Amministrazioni dello Stato presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'Autorità giudiziaria dinanzi la quale è portata la causa, nella persona del Ministro competente". Questa norma - in base alla quale i ricorsi per cassazione venivano notificati al Ministero delle Finanze, nella persona del Ministro *pro tempore*, presso l'Avvocatura generale dello Stato - è infatti collocata nel titolo I della legge, che riguarda la difesa delle Amministrazioni dello Stato. Invece l'Avvocatura assume la difesa delle Agenzie, come dispone l'art. 72 d. lgs. n. 300/99, ai sensi dell'art. 43 del r.d. cit., che si trova nel titolo III della legge.

Non applicandosi l'art. 11 cit., si applicano invece le disposizioni ordinarie del processo tributario, per il giudizio di secondo grado ove l'assistenza dell'ufficio sia stata assunta dall'Avvocatura, e del codice di procedura civile, per quanto concerne il giudizio di Cassazione (su queste norme si veda più in dettaglio oltre). Pertanto, sia la notifica della sentenza della Regionale che quella del ricorso in Cassazione vanno effettuate all'Avvocatura generale dello Stato, se l'Avvocatura è intervenuta nel giudizio di secondo grado, ed all'ufficio locale dell'Agenzia, quale parte del giudizio, se l'Avvocatura non è intervenuta. Questa tesi è condivisa dall'Agenzia delle Entrate, mentre la posizione dell'Avvocatura generale sul punto è assai sfumata (v. circolari citate).

Queste conclusioni dovrebbero valere per i giudizi instaurati, in primo grado, a seguito dell'entrata in funzione delle Agenzie, e che dunque hanno come parti gli uffici delle Agenzie medesime. Per quelli già instaurati la conclusione dovrebbe essere diversa. Poiché, infatti, dovrebbe ritenersi che si sia verificata una successione a titolo particolare tra il Ministero delle Finanze (che continua ad esistere, ora nell'ambito del Ministero dell'Economia e delle Finanze, e ad operare, sia pure con competenze più ristrette) e le Agenzie, dovrebbe applicarsi l'art. 111 c.p.c., con la conseguenza che il giudizio prosegue tra le parti originarie, fatta salva la facoltà del successore di intervenire nel giudizio o impugnare autonomamente la sentenza sfavorevole. Pertan-

to continuano ad applicarsi le norme previgenti sopra indicate, per quanto attiene la notifica tanto delle sentenze delle Commissioni regionali (che dunque dovrà essere effettuata all'ufficio presso l'Avvocatura distrettuale), quanto dei ricorsi per Cassazione (che dunque dovrà essere effettuata al Ministero delle Finanze presso l'Avvocatura generale).

Come si vede, si tratta di problemi di non poco momento – attenendo anche adempimenti quali la proposizione del ricorso per cassazione -, sui quali non può certo dirsi una parola definitiva. Problemi che il contribuente, in difetto di una specifica disciplina normativa, avrebbe dovuto istantaneamente percepire e risolvere fin dal momento di entrata in funzione delle Agenzie. Posso dire personalmente che tuttora, per non correre alcun rischio, notifico quattro volte i ricorsi per cassazione: al Ministero presso l'Avvocatura generale, all'Agenzia presso la sua sede in Roma e presso l'Avvocatura generale, all'ufficio locale dell'Agenzia. E spero bene.

I diversi uffici finanziari come unica “parte” del processo tributario.

L'argomento appena trattato offre l'occasione per una breve considerazione sulla riconducibilità dei diversi uffici finanziari ad un'unica “parte” nel processo tributario. La riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria, già da tempo avviata prima dell'istituzione delle Agenzie e non ancora terminata in capo alle Agenzie stesse, prevede, com'è ben noto, l'istituzione degli Uffici delle Entrate che accentrano le funzioni già facenti capo ai diversi uffici finanziari delle imposte, del registro, dell'IVA, ecc. Qualora parte di diversi giudizi tributari, in quanto emittente degli atti impugnati, sia l'Ufficio delle Entrate, *nulla quaestio*. Ma quando si tratti dell'impugnazione di atti emessi da diversi uffici finanziari ancora operanti, si possono considerare questi ultimi - ai fini per cui la questione assume rilevanza – come un'unica parte? La giurisprudenza si è posta questo problema, ed è giunta ad una risposta positiva a mio avviso corretta, trattando della nota ed attualissima questione dell'estensione del giudicato a giudizi originati dall'impugnazione, da parte del medesimo contribuente, di atti impositivi aventi ad oggetto questioni di fatto o diritto già trattate in un precedente giudizio e coperte dal giudicato (giudicato esterno). Poiché presupposto necessario per l'estensione del giudicato è che i giudizi si svolgano tra le medesime parti, la Corte di Cassazione, affermando che tale estensione opera qualora in un giudizio in materia di IVA rilevino accertamenti di fatto compiuti agli effetti delle imposte sul reddito (Cass. n. 6883 del 2001), ha evidentemente riconosciuto che i diversi uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria debbono essere qualificati come unitaria parte del processo tributario.

Assistenza e rappresentanza nel giudizio dinanzi le Commissioni Tributarie.

Come dicevo all'inizio, di problemi "anomali" nel processo tributario non si sente davvero il bisogno, tali e tanti sono quelli che si possono definire "normali". Dei quali un importante esempio è costituito proprio dalla natura e dall'oggetto dell'assistenza tecnica del contribuente.

Nel processo tributario è previsto che le parti, diverse dall'ufficio impositore, debbano munirsi dell'assistenza tecnica di un difensore abilitato (art. 12 d. lgs. n. 546/92), tranne che per le ipotesi espressamente previste dal comma 5 (su cui v. oltre); sono individuati come soggetti abilitati gli iscritti negli albi professionali degli avvocati, commercialisti, ragionieri, ecc. La disciplina dell'istituto dell'assistenza nel processo tributario è sotto molti profili diversa da quella dell'istituto della difesa esperita dall'avvocato nel processo civile e soprattutto, deve ritenersi, sotto tali profili è esaustiva, non consentendo perciò – ai sensi dell'art. 1 comma 2 d. lgs. n. 546/92 - rinvii alle disposizioni contenute negli artt. 82 ss. c.p.c. Non mi riferisco, naturalmente, alle modalità di svolgimento dell'attività professionale secondo le norme che specificamente la regolano; modalità che sono le stesse nel processo tributario così come negli altri processi. Ad esempio gli avvocati, a differenza degli altri difensori abilitati all'assistenza nel processo tributario, in virtù delle norme che regolano lo svolgimento della loro professione possono:

- ❖ farsi sostituire da un collega nella discussione dinanzi le Commissioni tributarie mediante semplice atto ricevuto in udienza dal segretario della sezione (art. 9 l. forense);

- ❖ procedere alla notifica a mezzo posta senza avvalersi di un ufficiale giudiziario (l. n. 53/94), come conferma per il processo tributario la recentissima Cass. n. 6166 del 2001;

- ❖ utilizzare le procure inviate via fax (art. 1 l. n. 183/93).

Intendo invece sottolineare, più radicalmente, come la funzione del difensore nel processo tributario non coincida con quella del difensore nel processo civile; dal che derivano importanti conseguenze che talvolta la giurisprudenza ha sottovalutato.

Cominciamo con il considerare il conferimento della procura per il giudizio di primo grado, e più in particolare il momento in cui essa deve essere conferita. Nel processo civile il conferimento della procura deve essere antecedente alla costituzione in giudizio, ma non alla redazione e notifica dell'atto di citazione, che possono essere validamente effettuati dal difensore anche prima di tale conferimento, come disposto dall'art. 125, II comma c.p.c. Correlativamente, l'art. 163, III comma, n. 6) c.p.c. prevede che nell'atto di cita-

zione debbano essere indicati nome e cognome del procuratore, e l'indicazione della procura, "qualora questa sia già stata rilasciata". Nel processo tributario, invece, in mancanza di una disposizione corrispondente all'art. 125 cit., si deve evincere dalle norme riguardanti il contenuto del ricorso che la procura deve essere già stata conferita nel momento di redazione e notifica dello stesso alla controparte: infatti l'art. 18 commi 2 e 3 d. lgs. n. 546/92 dispone che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e deve contenere l'indicazione dell'incarico (cioè della procura). Il successivo comma 4 dello stesso articolo dispone poi che il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2 o non è sottoscritto ai sensi del comma 3, dal che si evince la tassatività delle ricordate prescrizioni. Non possono perciò essere condivise le conclusioni di quella giurisprudenza (cfr. CTP Pisa, n. 36 del 2000) che applica acriticamente al processo tributario l'art. 125 c.p.c. concludendo dunque per la ammissibilità del ricorso proposto senza previa procura al difensore.

Su questo chiaro dettato normativo è di recente intervenuta, con risultati eversivi, la Corte Costituzionale (sent. n. 189 del 2000), investita della questione di legittimità costituzionale, ai sensi degli artt. 3 e 24 Cost., degli artt. 12 comma 5 e 18 commi 3 e 4 d. lgs. n. 546/92. L'ordinanza di rimessione censurava le indicate disposizioni in quanto escludono che, per le controversie di valore superiore ai 5 milioni di lire, il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale possa essere proposto dalla parte personalmente. La Corte ha rilevato che tali disposizioni non sono illegittime, in quanto sono suscettibili di essere interpretate nel senso che, anche per le controversie di valore superiore, il ricorso può essere proposto dalla parte personalmente, salvo l'onere di munirsi di difensore abilitato ove ciò sia disposto dalla Commissione adita. A questa conclusione la Corte non arriva sulla base di principi o considerazioni di carattere sistematico, bensì sul solo fondamento di una discutibilissima interpretazione dell'art. 18 comma 3 cit. nella parte in cui rinvia al disposto dell'art. 12 comma 5. I giudici costituzionali non considerano la circostanza che tale ultimo comma si riferisce nel suo complesso alle controversie di valore inferiore ai 5 milioni ed applicano di conseguenza, enucleandolo dal suo contesto, anche alle controversie di valore superiore la parte di tale comma che, come già rilevato, consente alla parte di munirsi di difensore su ordine della Commissione. Questa conclusione, per quanto si è fin qui detto, non appare condivisibile (e bene ha fatto, a mio avviso, la successiva giurisprudenza di merito a disattenderla – cfr. CTP Salerno, n. 223 del 2000; v. anche sul punto Cass. n. 10133 del 2000), né sembra che il sistema adottato dal legislatore del processo tributario sia lesivo dei principi di difesa ed ugualianza: il fatto che per le controversie di minimo ammontare la parte possa stare in giudizio personalmente appare giustificato dalla normale minore dif-

ficoltà delle questioni di diritto ad esse sottese (ma ove ciò, a giudizio della Commissione, non si verifici, la parte deve munirsi di difensore) e dal fatto che i costi della difesa potrebbero costituire per il contribuente un deterrente ad opporsi anche a pretese tributarie illegittime. Si tratta quindi di una chiara disposizione di favore per il contribuente in un sistema che prevede di norma l'obbligo di assistenza tecnica.

Sempre in tema di conferimento della procura nel processo tributario va sottolineata un'altra differenza rispetto alla disciplina del processo civile. In quest'ultimo, infatti, è prevista un'elencazione tassativa degli atti in calce o a margine dei quali la procura può essere conferita (citazione, ricorso, comparsa di risposta, ecc. – art. 83 comma 3 c.p.c.). Nel processo tributario, invece, il conferimento dell'incarico può essere fatto in calce o in margine di un qualsiasi atto del processo (e quindi anche dell'istanza di fissazione udienza, della memoria, ecc. – art. 12 comma 3). Ovviamente, deve restare fermo quanto detto sopra in ordine al momento in cui la procura deve essere obbligatoriamente conferita per l'ammissibilità della citazione o del ricorso; quanto ora rilevato vale perciò, con riguardo agli atti non introduttivi del giudizio, per il conferimento di procura o incarico ad un difensore diverso da quello originario.

Differente anche, rispetto al processo civile, il sistema delle comunicazioni e notificazioni degli atti processuali. Il sistema civilistico ruota infatti intorno alla figura del "procuratore costituito" per effetto dell'art. 170, I comma c.p.c. per il quale, dopo la costituzione in giudizio, tutte le comunicazioni e notificazioni vanno fatte appunto a tale procuratore. Al contrario, nel processo tributario l'art. 17 dispone che le notificazioni e comunicazioni sono fatte nel domicilio eletto dalla parte o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata all'atto della costituzione in giudizio. Il domicilio può essere naturalmente eletto presso il difensore – nel qual caso la notifica avverrà nei confronti della parte presso di questi - ma ciò non toglie che questa norma individui nella parte e non nel difensore il destinatario delle notifiche, tra cui quella della sentenza che conclude il grado del procedimento, come si è anche visto sopra trattando della legittimazione degli uffici delle Agenzie a ricevere tale notifica. Non trova applicazione nel processo tributario, perciò, neanche l'art. 330 c.p.c. (*contra*, Cass. n. 5777 del 2000) il quale, come costantemente interpretato dalla giurisprudenza, prevede - con ordine tassativo di priorità - che la notifica dell'impugnazione avvenga presso il procuratore costituito e, solo in difetto di tale costituzione, nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio.

Non penso naturalmente di aver raggiunto delle conclusioni definitive su questi problemi; spero però di aver dato utili spunti per una discussione e Vi ringrazio per l'attenzione.