

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Prof. Salvatore SAMMARTINO

Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di PALERMO

Numerose e complesse sono le tematiche attinenti alle parti nel processo davanti alle Commissioni tributarie e alla loro rappresentanza e assistenza in giudizio.

Non sarebbe possibile, in seno ad una relazione, neppure tentarne una sommaria analisi.

Non resta che centrare l'attenzione esclusivamente su talune questioni e trattarle distintamente a seconda che siano riconducibili alla partecipazione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate, del concessionario del servizio della riscossione o del ricorrente.

1. – Con riguardo all'Agenzia delle Entrate

Si pongono quattro questioni di rilevante importanza:

1) se la qualifica di parte nel processo davanti alla Commissione tributaria provinciale, alla Commissione tributaria regionale e alla Corte di Cassazione compete all'agenzia delle entrate nella sua espressione unitaria ovvero al singolo ufficio locale;

2) se l'assistenza in giudizio dell'agenzia delle entrate da parte dell'Avvocatura dello Stato sia da ritenere o meno obbligatoria ed esclusiva davanti a qualsiasi organo del contenzioso tributario;

3) se la notifica degli atti del processo di primo e di secondo grado, comprese le sentenze, debba essere effettuata all'agenzia delle Entrate, e in questo caso se alla sede legale ovvero all'ufficio locale, oppure all'Avvocatura dello Stato, e in questo caso se a quella generale o a quella distrettuale;

4) se la notifica del ricorso alla Corte di Cassazione debba essere effettuata all'Agenzia delle Entrate, e anche in questo caso se alla sede legale ovvero all'ufficio locale, oppure all'Avvocatura dello Stato, e anche in questo caso se a quella generale o a quella distrettuale.

L'art.57 del D. Lgs. 30.7.1999, n.300, istituisce, tra l'altro, l'Agenzia del-

le Entrate “per la gestione delle funzioni esercitate” dal dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze I “rapporti giuridici, poteri e competenze” di tale dipartimento sono trasferiti all’agenzia che vi provvede “secondo la disciplina dell’organizzazione interna”.

Il successivo art.62 attribuisce all’Agenzia delle Entrate “tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi” e in particolare lo svolgimento dei “servizi relativi all’amministrazione, alla riscossione e al contenzioso”.

L’attività dell’agenzia è regolata dal citato D. Lgs. n.300/1999 nonché, per espressa previsione normativa contenuta nel comma 1 dell’art.66 di tale decreto, dallo statuto deliberato dal comitato direttivo.

Ai sensi del comma 1 dell’art.13 dello statuto dell’Agenzia delle Entrate, approvato dal comitato direttivo con deliberazione n.6 del 13 dicembre 2000 e pubblicato sulla G.U. n.42 del 20 febbraio 2001, l’articolazione dell’agenzia in uffici centrali e periferici corrisponde a quella delle strutture del soppresso dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, “le cui funzioni, ai sensi dell’art.57, comma 1 del decreto istitutivo, sono trasferite all’agenzia”.

In definitiva, le funzioni e le attribuzioni degli uffici periferici del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze vengono esercitate dagli uffici periferici dell’Agenzia delle Entrate così come quest’ultima, nella sua espressione unitaria, assume le competenze che furono della sede centrale del dipartimento.

Posto che all’agenzia è assegnata anche la gestione del contenzioso e che tra le residue attribuzioni del Ministero delle Finanze (oggi, dell’economia) non ne figura alcuna in materia di contenzioso, può concludersi nel senso che l’intera materia processuale rientra nella competenza dell’agenzia.

A seguito dell’attivazione, a far data dal 1° gennaio 2001, dell’Agenzia delle Entrate, disposta con Decreto del Ministero delle Finanze del 28 dicembre 2000, si impone una rilettura di talune norme del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, recante la disciplina del processo davanti alle Commissioni tributarie.

L’art.10 del citato D. Lgs. n.546/1992 dispone che è parte nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie “l’ufficio del Ministero delle Finanze ... che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto ...”.

E’ fuor di dubbio che si tratta dell’ufficio periferico. Ne è una conferma il comma 1 dell’art.4 dello stesso decreto, che, nel disciplinare il criterio ai fini della competenza per territorio delle Commissioni tributarie provinciali, attribuisce rilevanza alla sede dell’ufficio periferico stabilendo che sarà competente quella Commissione nella cui circoscrizione è situata tale sede.

Va rilevato, peraltro, che gli atti impugnabili davanti alle Commissioni

tributarie, di cui all'art.19 dello stesso decreto, rientrano tutti tra quelli la cui emissione compete per legge agli uffici locali.

Se è vero che gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate sono subentrati in tutte le funzioni, comprese, quindi, quelle relative alla gestione del contenzioso, che furono degli uffici periferici del Ministero delle Finanze, può affermarsi che la qualifica di parte nel processo davanti alle Commissioni tributarie di I° e II° grado, compete al singolo ufficio periferico dell'agenzia.

Ai sensi del comma 2 dell'art.11 del D. Lgs. n.546/1992, ora applicabile all'agenzia, l'ufficio locale di quest'ultima sta in giudizio direttamente, nella persona del suo dirigente o di un suo delegato, ovvero attraverso l'ufficio del contenzioso della direzione regionale ad esso sovraordinata.

Avendo mantenuto l'agenzia la stessa articolazione del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, è operativa la direzione regionale al cui ufficio del contenzioso, ove regolarmente attivato, compete la rappresentanza in giudizio dell'Ufficio periferico.

Alle stesse conclusioni non può pervenirsi con riguardo alla qualifica di parte nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione.

E' appena il caso di evidenziare che la rilevanza processuale attribuita dal citato art.10 agli uffici locali è espressione di una deroga al generale principio, osservato nel processo civile e amministrativo, secondo il quale la qualifica di parte è attribuita all'Amministrazione dello Stato, nella sua espressione unitaria, rappresentata dal Ministero competente.

Posto che la deroga è limitata ai giudizi davanti alle Commissioni tributarie, torna applicabile la regola generale nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione, nel quale, pertanto, la qualifica di parte compete all'Agenzia delle Entrate, quale soggetto unitario, avente sede in Roma e rappresentato dal direttore ai sensi dell'art.68 del D.Lgs. n.300/1999.

Passando alla seconda questione, attinente all'assistenza in giudizio dell'Agenzia delle Entrate da parte dell'Avvocatura dello Stato, si rivela opportuno richiamare la normativa applicabile anteriormente all'attivazione dell'agenzia.

Con riguardo all'assistenza da parte dell'Avvocatura nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, il D. Lgs. n.546/1992 contiene una disciplina specifica che rende inapplicabili, ai sensi dell'art. 1 dello stesso decreto, in quanto incompatibili, le regole di carattere generale fissate dal codice di procedura civile.

Più precisamente ai sensi del comma 4 dell'art.12 del D. Lgs. n.546/1992, l'ufficio periferico del Ministero delle Finanze può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato nel giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale. Al singolo ufficio viene quindi attribuita la facoltà di richiedere l'assistenza dell'Avvocatura nel giudizio di secondo grado: non si tratta, pertanto, di

un'assistenza obbligatoria per legge ed esclusiva. La limitazione dell'esercizio di tale facoltà al giudizio di secondo grado esclude che l'ufficio possa giovare dell'assistenza dell'Avvocatura nel giudizio di primo grado.

Né può ritenersi che per il giudizio di primo grado possano trovare applicazione le norme di carattere generale sull'assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato da parte dell'Avvocatura. Sarebbe estremamente irrazionale assicurare l'assistenza qualificatissima dell'Avvocatura in via obbligatoria ed esclusiva nel giudizio di primo grado per poi mantenerla in via meramente facoltativa nel più complesso giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale.

L'impianto normativo consente, invero, di escludere, per esigenze di coerenza, che l'assistenza in primo grado possa essere svolta dall'Avvocatura.

Il comma 2 dell'art.62 dello stesso decreto prevede espressamente che al ricorso per cassazione e al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del medesimo decreto.

Essendo da escludere l'incompatibilità ed essendo parte nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione l'Amministrazione finanziaria dello Stato, rappresentata dal Ministro competente, trova applicazione la normativa di carattere generale vigente nel processo civile, secondo la quale la rappresentanza e l'assistenza in giudizio spetta "ope legis", in via, quindi, obbligatoria ed esclusiva, all'Avvocatura dello Stato. In tal senso soccorrono le norme sul foro necessario dello Stato nonché quelle contenute negli artt.1 e 11 del R.D. 30 ottobre 1933, n.1611.

L'Agenzia delle Entrate è un ente dotato di personalità giuridica pubblica al quale viene affidato l'esercizio di funzioni pubbliche (art.61, comma 1 e 3, del D. Lgs. n.300/1999).

L'agenzia non fa parte dell'Amministrazione dello Stato: ne è una riprova, ove ve ne fosse bisogno, la previsione della stipula di una convenzione tra il Ministero delle finanze (oggi, dell'economia) in rappresentanza dell'Amministrazione dello Stato e l'agenzia legalmente rappresentata dal suo direttore (art.59 del citato D. Lgs. n.300/1999).

Non possono trovare quindi applicazione né l'art.10 del D.P.R. n. 546/1992 né le disposizioni di carattere generale in materia di assistenza da parte dell'Avvocatura contenute nel codice di procedura civile e nel R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611.

L'unica norma in tema di rappresentanza in giudizio dell'agenzia è contenuta nell'art.72 del D. Lgs. n.300/1999, che così dispone: "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".

Si rivela opportuno richiamare il contenuto del citato art.43. E' prevista la possibilità per l'Avvocatura di assumere la rappresentanza e la difesa di "amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato". L'intervento dell'Avvocatura è possibile sempre che vi sia un'apposita autorizzazione in tal senso prevista da una legge, da un regolamento o da altro provvedimento approvato con decreto.

Viene espressamente precisato che sia la legge che altro provvedimento autorizzativo "debbono essere promossi di concerto con i Ministri per la grazia e la giustizia e per le finanze". Ove intervenga l'autorizzazione, la rappresentanza e la difesa sono assunte dall'Avvocatura in via organica ed esclusiva, eccettuati i casi di conflitto di interessi con lo Stato o con le Regioni.

Il citato art.72 non può configurarsi come norma autorizzativa dell'Avvocatura all'assunzione della rappresentanza e della difesa dell'agenzia. Invero destinataria della norma è l'agenzia e non l'Avvocatura; è assente l'uso di un termine che lasci trasparire che si sia di fronte ad una autorizzazione; manca il concerto con i Ministri per la grazia e giustizia e per le finanze.

La norma si limita ad attribuire in via generale all'agenzia la facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato. Il rinvio al citato art.43 assolve alla sola funzione di ricollegare tale attribuzione ad una norma preesistente, rinunciando sia alla possibilità, pur legittimamente praticabile, di introdurre una disposizione ex novo, sia a quella di non operare alcun rinvio, stante che l'agenzia certamente rientra tra gli enti di cui al comma 1 dell'art.43, se non altro perché sottoposta a vigilanza dello Stato. E' appena il caso di ricordare che ai sensi del comma 1, lettera c), dell'art.56 il Ministero delle Finanze (oggi, dell'economia) esercita sull'agenzia le funzioni di indirizzo, vigilanza e controllo.

Ne consegue che l'Avvocatura non assume, in virtù del citato art.72, la rappresentanza e la difesa dell'agenzia in via organica ed esclusiva, né davanti alle Commissioni né davanti alla Corte di Cassazione.

Spetta all'Agenzia, se ed in quanto lo ritenga opportuno, giovare della facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura nei giudizi davanti a qualsiasi organo giurisdizionale, nell'esercizio della propria autonomia espressamente riconosciuta dal comma 2 dell'art.61 del D. Lgs. n.300/1999.

Come è noto, è stata stipulata una convenzione tra l'agenzia e l'Avvocatura, dalla quale, ovviamente per la sua stessa natura non può derivare alcun effetto immediato nei confronti dei terzi, i quali prenderanno formale conoscenza del patrocinio attribuito dall'agenzia dell'Avvocatura, di volta in volta, con riguardo alle singole controversie attraverso i relativi atti processuali.

Per completezza, va rilevato che dall'attuale protocollo d'intesa tra l'agenzia e l'Avvocatura, operativo dal 1° marzo 2001, può desumersi:

1) che l'Avvocatura fornirà il proprio patrocinio solo nelle controversie per le quali le perverrà apposita richiesta dalle strutture centrali o regionali dell'Agenzia;

2) che nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie regionali, l'intervento dell'Avvocatura sarà limitato alle "controversie particolarmente rilevanti in considerazione dell'ammontare della pretesa fiscale in discussione e/o del principio di diritto in discussione";

3) che, data la previsione sub 2) e in assenza di un'intesa specifica, sia da escludere sulla base dell'attuale protocollo (che potrà comunque in qualsiasi momento subire modifiche ed integrazioni), che l'Avvocatura possa difendere l'agenzia in primo grado;

4) che invece sarà l'Avvocatura, pur sempre su richiesta, a rappresentare ed assistere l'agenzia nei giudizi davanti alla Corte di Cassazione.

Per concludere, è appena il caso di rilevare che la scelta dell'agenzia di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura, in quanto riconducibile al suo inserimento tra gli enti di cui al comma 1 dell'art.43 del R.D. n.1611/1933, impone, una volta effettuata e resa nota alle altre parti del processo, l'applicazione di tutte le norme contenute nel citato decreto comprese quelle sulle notificazioni di cui all'art. 11.

Risolta anche la seconda delle quattro questioni inizialmente prospettate, non resta che affrontare le ultime due, la cui soluzione non potrà che essere conseguente alle considerazioni già svolte.

Va ribadito che parte nei giudizi di primo e secondo grado è l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, mentre nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione è l'Agenzia delle Entrate, quale soggetto unitario con sede in Roma.

Occorre distinguere a seconda che l'agenzia sia o meno assistita e rappresentata, con regolare elezione di domicilio, dall'Avvocatura dello Stato.

Se l'Agenzia non è rappresentata in giudizio dall'Avvocatura e comunque, quand'anche lo fosse, fino a quando tale circostanza non è resa nota formalmente alle altre parti del processo, le notifiche degli atti del processo di primo e di secondo grado, compresa la notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare, vanno effettuate presso la sede dell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Se invece l'agenzia si è giovata della facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura ed ha eletto espressamente domicilio presso quest'ultima, gli atti del processo di primo e di secondo grado, comprese le sentenze, a decorrere dalla data in cui le altre parti del processo hanno avuto formale conoscenza dell'esercizio di tale facoltà, vanno notificati all'ufficio locale dell'agenzia presso la sede dell'Avvocatura distrettuale dello Stato che ha assunto la difesa (ovvero dell'Avvocatura generale che per il distretto di Roma eser-

cita le attribuzioni dell'Avvocatura distrettuale ai sensi del comma 2 dell'art.18 del R.D. n.1611/1933).

In tal caso, peraltro, trovano applicazione, come si è già detto, tutte le norme del R.D. n. 1611/1933, compresa quella contenuta nel comma 2 dell'art. 11, secondo la quale la notificazione della sentenza va effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria che ha pronunciato la sentenza. E' appena il caso di ricordare, con riguardo alla notifica della sentenza di secondo grado, che ove esistano sezioni staccate della Commissione tributaria regionale, la decisione, ancorchè emessa da queste, va notificata presso l'ufficio dell'Avvocatura nel cui distretto è situata la sede, - che è una soltanto, - della Commissione.

A tali conclusioni, con riguardo alla notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale, si perviene a prescindere dal dettato normativo di cui al comma 1 dell'art.21 della L. 13 maggio 1999, n.133, che, come è noto, dispone che tale notifica va effettuata "presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria presso cui pende la causa o che ha pronunciato la sentenza". Tale norma, invero, è da ritenere superata, perché superata è la ratio che la ispirava consistente nell'esigenza di far pervenire direttamente la sentenza di II grado all'Avvocatura, che allora rappresentava in giudizio l'Amministrazione delle finanze dello Stato in via organica ed esclusiva, affinché fosse subito valutata, nel termine breve di sessanta giorni, l'opportunità di presentare ricorso per cassazione nell'interesse dell'Erario.

Non resta che concludere passando all'ultima questione relativa alla presentazione del ricorso per cassazione.

Se l'ufficio locale dell'agenzia nel giudizio di secondo grado non era rappresentato, con regolare elezione di domicilio, dall'Avvocatura dello Stato, il ricorso per cassazione va notificato dal contribuente presso la sede legale dell'Agenzia delle Entrate in Roma in persona del direttore pro-tempore che la rappresenta. Trova infatti applicazione, in assenza di specifiche previsioni di segno contrario, l'art.145 del codice di procedura civile, che reca la disciplina delle notificazioni alle persone giuridiche, disponendo che esse vanno eseguite presso la loro sede. E' appena il caso di ricordare che la sede legale dell'Agenzia, inteso come soggetto unitario, è a Roma.

Se invece l'agenzia nel giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale era regolarmente rappresentata dall'Avvocatura, il ricorso per cassazione va notificato all'Avvocatura generale dello Stato con sede in Roma.

In tal caso, peraltro, trovano applicazione, come si è già detto, tutte le norme del R.D. n. 1611/1933, compresa quella contenuta nel comma 1 dell'art.11 secondo la quale la notificazione dei ricorsi va effettuata presso l'ufficio della Avvocatura dello Stato nella cui sfera territoriale ha sede l'autorità

giudiziaria adita. Posto che la Corte di Cassazione ha sede a Roma, la notifica va effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura generale.

Fornita una risposta alle quattro questioni poste inizialmente, un breve cenno va fatto all'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con circolare n.71/E del 30 luglio 2001. Al di là delle conclusioni e delle argomentazioni che le sostengono, non può condividersi la tesi secondo la quale saranno considerate pure "valide le notifiche degli atti di controparte effettuate in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico" né il messaggio secondo il quale "non sarà opportuno valorizzare eventuali questioni attinenti solo alla notifica degli atti se effettuata direttamente presso l'Avvocatura dello Stato".

Non va dimenticato che i vizi attinenti alle notifiche possono risolversi in altrettante eccezioni di inammissibilità, rilevabili d'ufficio dal giudice, a prescindere dalla circostanza che la questione sia sollevata o meno dall'Agenzia delle Entrate direttamente o dall'Avvocatura che l'assiste.

Vi è da notare, peraltro, che l'ufficio periferico dell'Agenzia, essendo parte nei giudizi di primo e secondo grado, può, nella sua autonomia, discostarsi dall'orientamento espresso nella circolare con evidenti, inevitabili effetti sull'esito dei processi.

2. – Il concessionario del servizio della riscossione

E' noto che tra le parti del processo tributario, ai sensi dell'art.10 del D.Lg. n.546/1992, figura anche il concessionario del servizio della riscossione che ha emanato l'atto impugnato.

Se si scorre l'elencazione degli atti impugnabili davanti alla Commissione tributaria provinciale, di cui all'art.19, comma 1, del citato decreto, è agevole evidenziare che l'unico atto riconducibile all'attività del concessionario è la cartella di pagamento.

In senso all'art.19, la cartella di pagamento figura, unitamente al ruolo, al comma 1, lettera d). L'accostamento tra i due atti, ancorchè emessi da soggetti diversi, il primo dal soggetto attivo dell'obbligazione tributaria o di quella sanzionatoria, il secondo dal soggetto incaricato del mero servizio della riscossione, non è privo di spiegazione. Quest'ultima può ritrovarsi nella circostanza che, normalmente, essendo la cartella di pagamento espressiva di una frazione del ruolo, i vizi di quest'ultimo si traducono in altrettanti vizi della cartella. Ne consegue che il ricorrente, con unico atto, impugna nel contempo il ruolo e la cartella.

Ma non sempre è così. Talvolta il vizio non è nel ruolo ma esclusivamente nella cartella di pagamento, atto riferibile al solo concessionario. Possono indicarsi tre casi a titolo esemplificativo:

1) difformità dei dati contenuti nella cartella (intestatario, importi, causali ecc...) rispetto a quelli indicati nel ruolo. E' il caso della cartella intestata ad un soggetto diverso da quello iscritto a ruolo o ad un coobbligato, erroneamente individuato, che non figura nel ruolo.

Altra ipotesi è quella in cui altri dati contenuti nel ruolo vengono omessi nella cartella ovvero riportati erroneamente;

2) vizi attinenti alla notifica della cartella di pagamento. Trattandosi di vizi attinenti ad un atto non processuale, la nullità della cartella non è sanata dal ricorso. Ove il vizio venga rilevato nel ricorso, il giudice dovrà annullare la cartella di pagamento;

3) erronea quantificazione nella cartella di pagamento degli importi di spettanza del concessionario.

Mentre i vizi di cui ai nn.2 e 3, sono agevolmente rilevabili da parte del destinatario della cartella, lo stesso non può dirsi per la difformità tra i dati contenuti in quest'ultimo atto e quelli indicati nel ruolo. Si richiederebbe un'attività del contribuente volta alla acquisizione di una copia autentica del ruolo, che certo richiede dispendio di tempo e presenta non poche difficoltà e che comunque non può essere imposta al soggetto destinatario della pretesa né vi è alcuna norma che la configuri come pregiudiziale al ricorso.

Ne consegue che, nel dubbio se il vizio sia presente nel ruolo e quindi anche nella cartella ovvero esclusivamente in quest'ultima in dipendenza della citata difformità, il soggetto passivo presenterà un unico ricorso avverso sia il ruolo che la cartella ed individuerà le parti resistenti sia nell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o nell'ente locale che ha emanato il ruolo sia nel concessionario del servizio della riscossione che ha emesso la cartella di pagamento.

Ove ricorrano invece esclusivamente i vizi di cui ai nn.2 e 3 ovvero nel caso in cui il soggetto passivo non abbia incertezze sulla difformità tra il ruolo e la cartella, quest'ultima sarà l'unico atto impugnabile e unica parte resistente sarà il concessionario.

Può concludersi nel senso che la cartella di pagamento è un atto impugnabile, a seconda dei casi, autonomamente ovvero unitamente al ruolo.

Nulla vieta, ovviamente che, trattandosi di atti distinti, il destinatario della cartella possa, sempre entro il termine di sessanta giorni dalla notifica di quest'ultima, presentare un ricorso contro il ruolo per i vizi che ad esso attribuisce ed altro ricorso contro la cartella per i vizi, diversi dai primi, propri di quest'ultima. In questo caso unica parte resistente con riguardo al primo ricorso sarà l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o l'ente locale che ha emesso il ruolo, mentre parte resistente, relativamente al secondo ricorso, sarà il concessionario del servizio della riscossione.

Va segnalata la peculiarità del giudizio in presenza di ruolo emesso dal centro di servizio, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo voglia far valere sia vizi del ruolo che vizi propri della cartella di pagamento.

Nessun problema si pone nel caso in cui vengano presentati due distinti ricorsi, uno contro il ruolo ed uno contro la cartella.

Per il primo ricorso sarà parte resistente, ai sensi del citato art.10 del D. Lgs. n. 546/1992, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate al quale spetta il controllo sostanziale sulla dichiarazione presentata dal contribuente; per il secondo sarà chiamato in causa il concessionario del servizio della riscossione.

Ove il contribuente intenda presentare un solo ricorso sia avverso il ruolo che avverso la cartella e quindi con due distinte parti resistenti, il rito presenta delle peculiarità.

E' noto, infatti, che mentre la presentazione del ricorso avverso la cartella di pagamento per vizi propri è disciplinata dagli artt.20, comma 1, e 22 del D. Lgs. n.546/1992, la presentazione del ricorso avverso il ruolo emesso dal Centro di servizio continua ad essere disciplinata, per espressa disposizione contenuta nel comma 3 del citato art.20, dall'art.10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n.787.

Quest'ultima norma, a differenza della disciplina ordinaria, prevede che il ricorso in originale debba essere spedito al Centro di servizio in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento e che il deposito di una copia in carta libera presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale debba avvenire trascorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di tale spedizione.

E' da ritenere che il contribuente possa procedere nel modo che segue:

1) entro sessanta giorni dalla ricezione della cartella di pagamento, spedire per posta in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento, un originale del ricorso al Centro di servizio che ha emesso il ruolo;

2) notificare, sempre entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, altro originale del ricorso al concessionario del servizio della riscossione attraverso l'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art.137 c.p.c. ovvero per posta con le stesse modalità sub 1). E' da ricordare che, ai sensi dell'art.16, comma 3, del citato D. Lgs. n.546/1992, è esclusa la consegna a mano del ricorso al concessionario;

3) depositare, entro trenta giorni dalla notifica al concessionario di cui al precedente punto 2), altro originale del ricorso recante la relata di notifica redatta dall'ufficiale giudiziario ovvero copia del ricorso, unitamente alla fotocopia della ricevuta di spedizione, se il ricorso è stato inviato per posta. Avviene così, ai sensi dell'art.22 del citato decreto, la costituzione in giudizio del ricorrente, il quale depositerà anche il proprio fascicolo, unitamente all'origi-

nale o alla fotocopia della cartella di pagamento e dei documenti che intende produrre;

4) depositare, trascorsi sei mesi e non oltre due anni dalla data di spedizione del ricorso al centro di servizio, presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale altra copia del ricorso, in carta libera, unitamente alla fotocopia della ricevuta di spedizione. Non dovrà essere presentato altro fascicolo né altra copia della cartella o dei documenti. Il ricorso è unico e quindi è unica la controversia: non avrebbe senso imporre la reiterazione di adempimenti già eseguiti.

La segreteria della Commissione provvederà a inserire tale copia in carta libera del ricorso, unitamente alla fotocopia della ricevuta di presentazione, nel medesimo fascicolo di cui al punto 3).

Si è di fronte ad un unico giudizio con un solo ricorrente e due parti resistenti, in cui il rapporto processuale limitatamente al concessionario è già costituito con il deposito di cui al punto sub 3), mentre il rapporto processuale relativo all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate, che è parte in giudizio in luogo del centro di servizio, si costituisce con il deposito di cui al punto 4).

E' appena il caso di ricordare che nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992, non sono ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

Ne consegue che, ove il processo proseguisse nel periodo che va dal deposito del ricorso proposto nei confronti del concessionario di cui al superiore punto 3) al deposito del ricorso proposto nei confronti del centro di servizio (e per esso dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate), si rischierebbe di violare il citato comma 3 dell'art. 35: i giudici, infatti, non potrebbero che emettere una sentenza non definitiva e in ogni caso limitata alla domanda di annullamento della cartella.

Pertanto per tale periodo di tempo il processo è da considerare sospeso in attesa che si costituisca il rapporto processuale relativo all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Posto che l'arco di tempo semestrale, a decorrere dalla spedizione del ricorso al centro di servizio, prima della scadenza del quale non può procedersi al deposito presso la segreteria della Commissione, risponde all'esigenza di riservare all'ufficio fiscale un tempo congruo ai fini dell'esercizio del potere di autotutela, il processo è da considerare sospeso per sei mesi, quand'anche il deposito avvenisse prima della scadenza di tale termine ai fini del procedimento cautelare. Al solo scopo di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, è infatti possibile, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 336 del 24 luglio 1998, depositare il ricorso anche prima della scadenza dei sei mesi.

L'ultima questione da affrontare è quella relativa al rito, da seguire nell'ipotesi in cui l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato il ruolo (ovvero quello al quale spetta il controllo sostanziale sulla dichiarazione presentata dal contribuente, in caso di ruolo emesso dal centro di servizio) e il concessionario del servizio della riscossione che ha emesso la cartella non abbiano sede nella circoscrizione della stessa Commissione tributaria.

E' noto che l'unico criterio che regola la competenza nel processo tributario è quello territoriale. Ai sensi dell'art.4 del D. Lgs. n.546/1992, le Commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, degli enti locali o dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione. In definitiva, è la sede della parte processuale resistente che consente di determinare la Commissione competente.

Fatto salva l'eccezione prevista per il Centro di servizio, parte resistente ai sensi del successivo art.10, è il soggetto che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

La competenza territoriale è inderogabile.

Ne consegue che nell'ipotesi sopra prospettata vanno necessariamente instaurati due giudizi distinti, uno introdotto con il ricorso contro il ruolo, limitatamente ai vizi di quest'ultimo, davanti alla Commissione competente secondo la sede dell'Ufficio che l'ha emesso (ovvero secondo la sede dell'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, in caso di ruolo emesso dal centro di servizio) e un altro introdotto con il ricorso contro la cartella, limitatamente ai vizi di quest'ultima, davanti alla Commissione competente secondo la sede del concessionario del servizio della riscossione che l'ha emessa.

Ove il primo giudizio si concludesse positivamente per il ricorrente, il ruolo verrebbe annullato e la cartella di pagamento, che trae la sua legittimità dal ruolo, ancorchè non espressamente annullata, verrebbe irrimediabilmente travolta. La conclusione favorevole del secondo giudizio darebbe invece luogo all'annullamento della cartella, ma, permanendo gli effetti del ruolo, ben potrebbe il concessionario emetterne un'altra, pur sempre nel rispetto dei termini previsti dalla legge.

L'ipotesi dei due giudizi davanti a distinte Commissioni tributarie si presenta molto più frequentemente di quanto non si creda in seguito all'entrata in vigore a far data dal 1° luglio 1999 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n.46 in tema di riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo.

L'attività del concessionario è legata all'ambito territoriale in cui egli gestisce il servizio di riscossione. L'estensione del singolo ambito, comunque non inferiore al territorio di una provincia, è determinata, ai sensi dell'art.4 del citato D. Lgs. n.46/1999, con decreti del Ministero delle Finanze.

Se l'ambito coincide con la provincia, la sede del concessionario sarà nel capoluogo di provincia e sarà competente a pronunciarsi sulla legittimità della cartella di pagamento la Commissione tributaria di quella provincia. Ove l'ambito sia più esteso, occorre comunque, al fine di individuare la Commissione territorialmente competente, aver riguardo alla sede del concessionario, desumibile dal decreto ministeriale con cui viene affidato il servizio.

Ai sensi dell'art.12, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n.602, nel testo in vigore del 1° luglio 1999, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate predispone ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali. La norma altresì dispone che "in ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce".

Ben può accadere, quindi, che, ad esempio, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia predisponga un ruolo relativo all'ambito territoriale della provincia di Palermo in cui figurano iscritti, per imposta di registro relativa ad atti presentati alla registrazione nella città della Lombardia, contribuenti che hanno il domicilio fiscale nella città siciliana.

In tal caso la cartella di pagamento verrà emessa dal concessionario della provincia di Palermo per un ruolo predisposto dall'ufficio fiscale di Brescia.

Ove il contribuente volesse far valere sia i vizi del ruolo che quelli propri della cartella addebitabili al concessionario, non potrà esimersi, nel rispetto delle regole sulla competenza territoriale delle Commissioni tributarie, dall'introdurre due distinti giudizi, di cui uno, avverso il ruolo, davanti alla Commissione tributaria provinciale di Brescia, e l'altro, avverso la cartella di pagamento, davanti alla Commissione Tributaria provinciale di Palermo.

3. – Il ricorrente

Una questione di rilevante interesse è quella relativa alla mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un difensore abilitato.

Si rivela opportuno ricostruire il tessuto normativo in materia di assistenza tecnica e di sottoscrizione del ricorso.

L'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che il ricorrente debba essere assistito in giudizio da un difensore abilitato e tale è quello che figura in uno degli albi o elenchi indicati nel successivo comma 2.

Si richiede l'assistenza, non anche la rappresentanza in giudizio, che è attività propria del procuratore disciplinata dalle norme contenute nel codice di procedura civile. Non a caso la normativa usa il termine "incarico", ma non "procura".

Va rilevato che la norma impone l'obbligo dell'assistenza tecnica in giudizio ma non prevede, in caso di inosservanza, una specifica sanzione processuale né richiede che l'assistenza debba essere costante per tutto il periodo che va dalla presentazione dell'atto introduttivo del processo sino all'ultima udienza di trattazione.

A sostegno di quest'ultimo assunto può richiamarsi il contenuto del comma 3 dell'art.12. La norma, nel fissare le modalità del conferimento dell'incarico, stabilisce che esso può essere rilasciato anche in calce o a margine di un atto del processo o anche oralmente all'udienza pubblica. Posto che l'incarico può essere conferito in qualsiasi atto del processo, e quindi non necessariamente nel primo, ed anche all'udienza pubblica di trattazione, risulta confermata la circostanza che l'obbligo dell'assistenza tecnica risulta adempiuto purchè il difensore abilitato presti la propria opera, sia pure in modo estremamente limitato, in una qualsiasi fase del processo.

E' assicurata l'assistenza tecnica gratuita per i non abbienti e l'art.13 del D. Lgs. n.546/1992 attribuisce ad una apposita commissione il compito di provvedere.

E' consentito al ricorrente stare in giudizio anche senza assistenza tecnica, ma solo in tre ipotesi: a) se il ricorrente è ricompreso tra i soggetti abilitati a prestare assistenza tecnica; b) se il valore della lite è inferiore a lire cinquemilioni; tale valore va quantificato tenendo conto dell'ammontare delle sanzioni se viene impugnato un atto di contestazione o un avviso di irrogazione delle sanzioni, ovvero tenendo conto, se viene impugnato un atto diverso, della sola imposta al netto degli interessi e delle sanzioni contestualmente irrogate; c) se la controversia ha per oggetto, quale che sia l'importo, la legittimità del ruolo emesso dal Centro di servizio.

In presenza delle ipotesi sub b) e sub c), per espressa previsione contenuta nell'art.12, comma 5, ultima parte del citato decreto legislativo, il presidente della commissione e della sezione o il collegio, a seconda dello stadio in cui il processo si trova, possono ordinare al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica.

In tal caso il giudice fisserà un termine entro il quale il ricorrente è tenuto, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

E' prevista espressamente la sanzione processuale della inammissibilità collegata alla mancata osservanza dell'ordine del giudice.

Non potendo che trattarsi dell'inammissibilità del ricorso ed essendo stato quest'ultimo già presentato, nel pieno rispetto della legge, senza l'assistenza del difensore, si può concludere nel senso che si è di fronte ad un'ipotesi di inammissibilità sopravvenuta.

Particolare rilevanza va attribuita all'interpretazione del comma 3 dell'art. 18 in materia di sottoscrizione del ricorso. La norma così dispone: "Il ri-

corso 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".

Emerge comunque la necessità che il ricorso rechi una sottoscrizione. A tal proposito sono previste due distinte ipotesi:

1) che il ricorso sia sottoscritto personalmente dal ricorrente. Tale ipotesi non è in contrasto con le disposizioni contenute nel precedente art.12, sia perché sono espressamente previsti dei casi in cui non è richiesta l'assistenza tecnica sia perché, come si è già detto, l'obbligo di tale assistenza può considerarsi comunque adempiuto purchè il difensore abilitato presti la propria opera, anche in misura limitata, in una qualsiasi fase del processo, e quindi anche successivamente alla presentazione del ricorso.

Non è casuale l'espressa previsione dell'applicazione nell'ipotesi di sottoscrizione da parte del ricorrente, del disposto di cui all'art.12, comma 5.

Quest'ultimo comma si compone di tre periodi. I primi due riguardano due delle tre ipotesi, e precisamente quelle sopracitate sub b) e sub c), in cui è consentito al ricorrente stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Il terzo periodo prevede la possibilità che sia ordinato al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica.

Il rinvio al comma 5 dell'art. 12 ha un senso con riguardo al terzo periodo e appare manifestamente superfluo con riguardo ai primi due: la sfera di operatività di questi ultimi non appare, infatti, né ampliata né ristretta in dipendenza del rinvio contenuto nel comma 3 dell'art. 18. D'altra parte se il legislatore avesse voluto con tale rinvio richiamare tutte le ipotesi in cui il ricorso può essere sottoscritto personalmente dal ricorrente avrebbe dovuto estenderlo anche al comma 6 dell'art. 12, in cui è prevista un'altra ipotesi, e precisamente quella sopracitata sub a), di esonero dall'assistenza di un difensore.

Si può concludere affermando che il rinvio all'art. 12, comma 5, contenuto nel comma 3 dell'art. 18, ha un senso in quanto rende applicabile la possibilità che il giudice ordini al ricorrente di nominare un difensore abilitato.

In definitiva, tutte le volte in cui il ricorso è sottoscritto personalmente dal ricorrente il giudice potrà ordinarli di nominare un difensore abilitato e, solo nel caso in cui tale ordine non venga osservato, scatterà la sanzione processuale della inammissibilità sopravvenuta del ricorso;

2) che il ricorso sia sottoscritto dal difensore del ricorrente. In tal caso deve contenere anche "l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3".

Tale locuzione sta a significare soltanto che il ricorso deve recare l'indi-

cazione delle modalità con cui l'incarico può essere conferito. Se l'incarico è stato rilasciato con atto pubblico o scrittura privata autenticata, è sufficiente che nel ricorso siano citati gli estremi di tali documenti. Se l'incarico è conferito in calce o a margine dello stesso ricorso, è sufficiente che si faccia cenno a tale incarico in seno al ricorso medesimo. In questo caso la sottoscrizione autografa del ricorrente che conferisce l'incarico è certificata dallo stesso difensore abilitato.

La ricostruzione del tessuto normativo in materia di assistenza tecnica si conclude necessariamente con l'esame della disposizione contenuta nel comma 4 dell'art.18 che prevede, tra l'altro, l'inammissibilità del ricorso, "se ... non è sottoscritto a norma del comma precedente".

Il "favor" per il diritto di difesa desumibile con certezza dall'art.24 della Costituzione induce ad interpretare la norma secondo il dato letterale in modo tale di limitare l'inammissibilità ai soli casi espressamente previsti.

Si tratta di un'ipotesi di inammissibilità originaria del ricorso legata alla mancata sottoscrizione.

Posto che il comma 3 dell'art.18, al quale rinvia il citato comma 4, prevede che il ricorso possa essere sottoscritto dal difensore o personalmente dal ricorrente, la sola firma dell'uno o dell'altro impedisce che il ricorso possa essere dichiarato inammissibile.

In caso di sottoscrizione del difensore, il ricorso è comunque ammissibile quand'anche manchi l'indicazione dell'incarico per la semplice circostanza che il citato comma 4 collega la sanzione processuale alla sola ipotesi della mancata sottoscrizione.

In caso di sottoscrizione del ricorrente, in virtù del rinvio al comma 5 dell'art.12, contenuto nel comma 3 dell'art.18, la sanzione dell'inammissibilità, ove sia obbligatoria l'assistenza tecnica, potrà essere applicata in via successiva nel solo caso in cui il giudice ordini al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica e quest'ultimo non vi provveda entro il termine che gli è stato assegnato.

La giurisprudenza ha avuto occasione di affrontare la tematica relativa alla ammissibilità, nell'ipotesi di assistenza tecnica obbligatoria, del ricorso che sia sottoscritto dal ricorrente ma non da un difensore abilitato.

La sez.II della Commissione tributaria regionale di Palermo, con sentenza n.84 del 21.2.2000, (Pres.: Bambara; Rel.: Lo Monaco) depositata il 23.5.2000, resa esecutiva per mancata impugnazione si è pronunciata per l'ammissibilità.

La fattispecie sottoposta all'attenzione dei giudici era caratterizzata dalla sottoscrizione, da parte del ricorrente e non da un difensore abilitato, di un ricorso introduttivo di una controversia di valore superiore a lire cinquemilioni nonché della nomina di un difensore abilitato, in data successiva al ricorso, in senso all'istanza di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato.

La Commissione ha accolto l'appello del contribuente avverso la decisione di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso.

I giudici di secondo grado hanno fondato la decisione sulla argomentazioni, pienamente condivisibili, che possono così riassumersi brevemente:

1) Il comma 4 dell'art.18 commina l'inammissibilità solo se il ricorso non sia "sottoscritto a norma del comma precedente" e in quest'ultimo comma è prevista come regola generale la sottoscrizione del ricorso.

Ma l'uso della "proposizione eccezzuativa esplicita" "salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente", induce a ritenere che sia tollerata anche la sottoscrizione da parte del ricorrente.

2) L'inciso contenuto nell'art.18 "nel qual caso vale quanto disposto dall'art.12, comma 5" assume un significato ben diverso da quello che avrebbe potuto avere un'altra espressione, quale, ad esempio, "nei soli casi previsti dall'art.12, comma 5". Il legislatore non ha inteso attribuire al rinvio la funzione di delimitare le ipotesi in cui sarebbe consentita la sottoscrizione da parte del ricorrente, bensì quella di un'attività da compiere che non può che essere quella dell'ultima parte dell'art.12, comma 5.

Tale attività consiste nell'ordine del giudice, rivolto al ricorrente, di nominare un difensore abilitato entro un termine perentorio.

La sanzione di inammissibilità trova applicazione in caso di difetto assoluto di sottoscrizione ovvero in caso di sottoscrizione da parte del ricorrente in controversia di valore superiore alla soglia di lire cinquemilioni nella sola ipotesi di inottemperanza all'ordine del giudice.

3) L'art. 12, comma 1, usa l'espressione "assistenza tecnica" e non "rappresentanza" o "ministero del difensore", locuzioni adottate nell'art. 82 e seguenti del codice di procedura civile.

Nel caso di rappresentanza la parte difetta totalmente dello "jus postulandi", che invece permane in caso di assistenza, dovendo ritenersi che in questa ipotesi non si ha una totale sostituzione della parte con il difensore bensì un semplice "affiancamento".

Indicativo di tale orientamento del legislatore è l'uso del termine "incarico" e non della locuzione "procura".

4) L'art. 12, comma 3, prevede la possibilità di conferire l'incarico anche in calce o a margine di "un atto" del processo, cioè di qualsiasi atto. Se avesse voluto, il legislatore, alla stessa stregua di quanto è previsto nel c.p.c., avrebbe potuto stabilire che l'incarico andasse conferito necessariamente nell'atto introduttivo del processo.

La scelta operata induce a ritenere che il conferimento dell'incarico possa avvenire nel corso del processo, successivamente al suo avvio.

Nello stesso comma 3 dell'art. 12 è prevista, peraltro, la possibilità di

conferire l'incarico anche all'udienza pubblica e tale norma, in quanto collocata prima di quella che prevede la proposizione del ricorso direttamente ad opera della parte interessata, esprime un principio di carattere generale.

A distanza di poco tempo è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 189 del 7 giugno 2000, depositata il 13 giugno dello stesso anno.

La Corte era stata chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 24, comma 1, della Costituzione, del combinato disposto degli artt. 12, comma 5 e 18, commi 3 e 4, del D. Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui sarebbe prevista la sanzione della inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente, senza la possibilità che quest'ultimo possa nominare un difensore in un momento successivo, eventualmente su ordine del presidente di commissione o di sezione ovvero del collegio.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Novara, che aveva emesso in data 10 ottobre 1998 l'ordinanza di rimessione degli atti alla Corte, tali norme, prevedendo l'inammissibilità del ricorso in caso di mancata sottoscrizione di un difensore abilitato nelle controversie di valore superiore a cinque milioni di lire, sarebbero incostituzionali.

Infatti da un lato comprimerebbero il diritto alla tutela giurisdizionale, in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, e dall'altro non potendo essere riproposto il ricorso dichiarato inammissibile, a causa della brevità dei termini di impugnazione dell'atto impositivo, sarebbero espressive di una discriminazione irrazionale, fondata sul valore della lite, e come tale in contrasto con il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione.

La Corte ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità assumendo che le norme sono suscettibili di essere interpretate in modo da escludere i dubbi sollevati dalla Commissione tributaria provinciale di Novara.

La Corte rileva che l'art. 69, comma 2, lettera c), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, ha modificato il primo periodo del comma 3 dell'art. 18 del D. Lgs. n. 546/1992, sostituendo il precedente richiamo al comma 6 del precedente art. 12 con il richiamo al comma 5 dello stesso articolo.

Tale modifica assumerebbe un significato logico ben preciso, cioè di un richiamo all'intero comma 5 dell'art. 12, comprensivo anche della parte in cui è previsto che il giudice possa ordinare al ricorrente di munirsi, entro un termine perentorio, di assistenza tecnica, a pena di inammissibilità del ricorso. Tale richiamo appare coerente "con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano a danno del soggetto che si intende tutelare".

Ne consegue, a giudizio della Corte, che "l'inammissibilità scatta, per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole, solo a seguito di ordine ine-

seguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un professionista abilitato”.

La Corte rileva che rientra nella discrezionalità del legislatore la disciplina del diritto di difesa e che nella specie si tratta di semplice assistenza tecnica (e non anche di rappresentanza), il cui incarico, ai sensi dell'art. 12, comma 3, ultima parte, può essere conferito anche in sede di udienza pubblica.

E' noto che le sentenze di rigetto della Corte Costituzionale non hanno efficacia "erga omnes" a differenza delle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionale e vincolano esclusivamente il giudice che ha sollevato la questione.

Tuttavia non può negarsi la particolare rilevanza che assumono anche le sentenze di rigetto, data l'autorevolezza dell'organo che le emette. Anche i giudici diversi da quello che ha sollevato l'eccezione risultano in qualche modo vincolati dall'interpretazione della Corte Costituzionale, non potendo attribuire alla norma un significato che quest'ultima ha ritenuto incompatibile con le norme costituzionali.

E' noto che la Corte di Cassazione si è espressa nel senso della inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente e non dal difensore abilitato.

L'ultima sentenza (n. 10133 del 24 maggio - 2 agosto 2000), emessa prima di quella della Corte Costituzionale (ma depositata successivamente) insiste sulla circostanza che, ai sensi dell'art.12, comma 1, le parti devono essere assistite in giudizio da un difensore tecnico munito di apposito mandato (art. 12, comma 3), il quale deve anche sottoscrivere il ricorso (art. 18, comma 3). Solo se il valore della lite non supera i cinque milioni, è possibile che il ricorso sia sottoscritto dal contribuente e solo in tale ipotesi, e non anche in altre, è prevista la possibilità per il giudice di ordinare al contribuente di munirsi di assistenza tecnica.

Al presunto contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, legato al fatto che verrebbe imposta la difesa tecnica anche a non abbienti in presenza di pretese del tutto infondate, la Corte replica che è prevista l'assistenza tecnica gratuita ai sensi dell'art.13 del D. Lgs. n. 546/1992.

La Corte di Cassazione, sez. tributaria, ha emesso un'altra sentenza, sulla medesima problematica in data successiva a quella della Corte Costituzionale: si tratta della sentenza n. 4995 del 4 aprile 2001.

La fattispecie sottoposta all'attenzione della Corte era quella di un appello che non recava la firma del difensore abilitato né nell'originale né nella copia, anche se in entrambi gli esemplari recava in calce la procura firmata dalla parte e nel solo originale la firma del professionista che certificava come autentica quella del cliente.

Nella sentenza non è contenuto alcun richiamo a quella della Corte Co-

stituzionale e pertanto non figura alcuna replica alle argomentazioni di quest'ultima.

La Corte di Cassazione si è espressa per l'inammissibilità dell'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) l'art. 18, commi 3 e 4 e l'art. 53, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, che con riguardo alla forma dell'appello rinvia al primo, prevedono la sanzione della inammissibilità ove l'atto non sia sottoscritto, tanto nell'originale quanto nella copia, dal difensore ovvero dalla parte nei limitati casi previsti dalla legge.

2) L'obbligo di sottoscrivere anche la copia è giustificato dalla possibilità offerta dalla legge al ricorrente di notificare l'atto direttamente all'ufficio fiscale a mezzo del servizio postale o mediante consegna diretta.

In caso di notifica diretta l'originale rimane al destinatario e il ricorrente deposita la copia alla segreteria della Commissione con dichiarazione di conformità all'originale.

Il controllo, quindi, sull'esistenza e sulla validità del ricorso può essere effettuato dal giudice solo sulla copia, che quindi va sottoscritta a pena di inammissibilità.

Ne consegue che nell'ipotesi di notifica diretta, il ricorso è inammissibile se la copia non è sottoscritta.

3) Le norme sui requisiti formali del ricorso "rispondono ad interessi anche pubblicistici, hanno carattere imperativo e si sottraggono alla disponibilità dei contendenti".

Nella fattispecie nessuna rilevanza è stata attribuita alla circostanza che la controparte non avesse contestato l'idoneità della firma del difensore – apposta sull'originale per certificare l'autenticità di quella del ricorrente in sede di rilascio della procura – ad integrare la sottoscrizione dell'atto.

L'orientamento della Corte sembra ispirato ad una interpretazione rigidamente letterale, suscettibile di essere foriera, in concreto, di situazioni inique. Proprio la previsione della dichiarazione, sulla copia, della conformità all'originale, di cui all'art.22 del D. Lgs. n.546/1992, segnala la rilevanza che il legislatore attribuisce all'originale, tanto più che il giudice, nell'esercizio dei suoi poteri istruttori, può ordinare l'esibizione di quest'ultimo.

La rispondenza della disciplina sui requisiti formali del ricorso ad interessi anche pubblicistici non può tradursi, soprattutto in presenza di casi dubbi, in una manifesta compressione del diritto di ottenere tutela in sede giurisdizionale.

A fronte dell'orientamento della Corte di Cassazione si pone quello contrapposto della Corte Costituzionale, già assunto dalla Commissione tributaria regionale di Palermo, ispirato ad una interpretazione sistematica delle nor-

me rispondente alla funzione garantista del sistema processuale e all'osservanza dei principi costituzionali.

Le argomentazioni proposte in sede di ricostruzione del tessuto normativo all'inizio di questo paragrafo, nonché quelle formulate dalla Commissione tributaria regionale di Palermo e dalla Corte Costituzionale, appaiono più articolate e convincenti.

Non resta che esprimere l'auspicio che i giudici di merito e la Corte di Cassazione si adeguino all'orientamento interpretativo proposto dalla Corte Costituzionale.