

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Roberto LUNELLI

Consigliere Nazionale e Presidente per il FRIULI-VENEZIA-GIULIA
dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

SOMMARIO: **Premessa.** – 1. **Le parti nel processo tributario** (art. 10 del D.Lgs. 546/1992). - 1.1. Il concetto di parte e la equivocità della definizione utilizzata dal Legislatore. - 1.2. Le parti nelle controversie relative alla legittimità delle ritenute (d'acconto o d'imposta). - 1.3. Il ricorso del legale rappresentante di società contro l'avviso di irrogazione di sanzioni Iva. - 1.4. La "parte pubblica" dopo l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali. – 2. **La rappresentanza in giudizio** (art. 11 del D.Lgs. 546/1992). - 2.1. La rappresentanza dell'ente locale. - 2.2. La capacità di stare in giudizio del contribuente fallito. – 3. **Le regole sulla assistenza tecnica obbligatoria** (art. 12 del D.Lgs. 546/1992). - 3.1. L'obbligo della assistenza tecnica dopo la sentenza 189/2000 della Corte Costituzionale. - 3.2. L'autodifesa del curatore fallimentare. – 4. **Conclusioni.**

Premessa

La disciplina riguardante **le parti del giudizio tributario** e la loro **rappresentanza e assistenza in giudizio** è contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Titolo I, Capo II; il quale comprende, oltre che gli articoli da 10 a 13, sui quali concentrerò la mia attenzione, anche

– la disciplina del litisconsorzio (art. 14), che considererò solo incidentalmente;

– le disposizioni relative alla liquidazione delle spese del giudizio (art. 15), nonché quelle sulle notificazioni e comunicazioni degli atti processuali (artt. 16 e 17), che non prendo in esame perché attengono più agli "atti" e al "costo" del processo, che ai "soggetti" che vi partecipano.

Preliminarmente rilevo che le norme contenute negli articoli

- 10: "*Le parti*";
- 11: "*Capacità di stare in giudizio*";
- 12: "*L'assistenza tecnica*";
- 13: "*Assistenza tecnica gratuita*";

come – e forse più di – altre disposizioni del D.Lgs. 546/1992 si ispira-

no agli istituti del processo civile; i quali devono essere tenuti in debito conto dall'interprete per dare soluzione ai tanti problemi applicativi che la gestione del processo tributario pone: sia alle parti che, di conseguenza, ai giudici delle Commissioni tributarie. Del resto, il recepimento delle regole processuali civili è esplicitamente previsto – seppure a talune condizioni – dall'art. 1, comma 2 del D.Lgs.; e nella Relazione ministeriale allo Schema di decreto sul processo tributario si legge che il codice di procedura civile costituisce – “*fonte immediatamente secondaria e generalizzata rispetto alla normativa (speciale) del decreto*”; peraltro alla duplice condizione dell'inesistenza della disciplina specifica e della compatibilità, con quest'ultima, della disciplina “generale”: in modo da realizzare quella “integrazione legislativa” imposta dalla Legge delega (art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413).

1. LE PARTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO (art. 10 del D.Lgs. 546/1992).

1. 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.

1.1 Il concetto di parte e la equivocità della definizione utilizzata dal Legislatore.

Dalla lettura dell'art. 10 del D.Lgs. 546/1992 emerge che le “parti” del processo tributario sono: da un lato, il soggetto che ha proposto il ricorso; dall'altro, il soggetto nei confronti del quale il ricorso viene proposto e contro cui viene richiesto il provvedimento della Commissione adita.

Si tratta, però, di una definizione incompleta: perché consente di individuare i soggetti “di fatto” del processo tributario, ma non i soggetti cui spetta la legittimazione processuale (attiva e passiva), che *sono*

- il soggetto che ha titolo ed “interesse” ad impugnare uno degli atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, in quanto **destinatario** dello stesso;
- l'ente impositore (rispetto al quale è suscettibile di operare il provvedimento richiesto alla Commissione) quale **autore** dell'atto impugnato.

Soggetti, questi, che potrebbero essere *diversi* dal ricorrente e dal resistente indicati nel ricorso.

Se, ad esempio, un avviso di rettifica emesso nei confronti della Società Alfa venisse impugnato (davanti alla Commissione tributaria) dalla Società Beta, quest'ultima sarebbe parte "ricorrente" nel processo da essa instaurato, ma non sarebbe legittimata (attivamente) a chiedere l'annullamento dell'atto impositivo (...salvo il caso in cui tale interesse sopravvenisse prima della trattazione del ricorso: magari per effetto della incorporazione della Società Alfa nella Società Beta); così come, se un contribuente, dopo aver ricevuto un avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Milano, ricorresse contro l'Ufficio di Roma, quest'ultimo si potrebbe costituire come parte "resistente" in quel processo al fine di far valere la sua estraneità alla controversia (eccettuando appunto il difetto di sua legittimazione passiva), ma non per vedere confermata la legittimità del provvedimento tributario emesso da un altro Ufficio.

Ne deriva la ambiguità della norma di cui all'art. 10 (del D.Lgs. 546/1992): perché

* per individuare l'**attore** del processo tributario utilizza un **criterio formale**, il quale viene individuato nel soggetto che ha presentato il ricorso (a prescindere dal fatto che lo stesso sia destinatario dell'atto impositivo impugnato);

* per individuare il **convenuto** utilizza il parametro della **legittimazione processuale** passiva, facendo riferimento al soggetto "*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*".

Fatta questa premessa, passo ora ad esporre talune delle questioni di maggiore interesse riguardanti l'individuazione delle parti (o, meglio, delle parti "legittime") del processo tributario.

1.2. Le parti nelle controversie relative alla legittimità delle ritenute (d'acconto o d'imposta).

Com'è noto, da tempo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno maturato il convincimento secondo cui la **controversia tra sostituito e sostituto di imposta**, in ordine alla legittimità della ritenuta subita dal primo ad opera del secondo, è devoluta alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie¹.

Tale indirizzo giurisprudenziale è basato sulla (giusta) considerazione che l'indagine relativa alla debenza della ritenuta d'acconto *non* integra una

¹ Ved.: Cass., SS.UU., Sent. n. 2011, dep. il 28 aprile 1989, in "*Il fisco*" n. 26/1989, pag. 4062 e segg.; Cass., SS.UU., Sent. n. 141, dep. il 16 marzo 1999, in "*Boll. Trib. inf.*" n. 21/1999, pag. 1613 e segg..

mera “questione” pregiudiziale (come tale suscettibile di essere deliberata incidentalmente dalla A.G.O., eventualmente adita dal sostituito), *ma* comporta una “causa” pregiudiziale di natura tributaria, che deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale dal giudice cui spetta la cognizione *ratione materiae*.

E ciò, in **deroga** alla impostazione dell’art. 10/546, per cui il contraddittorio giudiziale dovrebbe instaurarsi tra “contribuente” (in senso ampio), da una parte, e, dall’altra, l’Ufficio del Ministero delle Finanze (ora Ufficio locale della Agenzia fiscale) o l’Ente locale o il Concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto: con apparente carenza di giurisdizione delle Commissioni tributarie in relazione alle controversie tra “privati”.

In realtà, l’orientamento della Cassazione non si pone in contrasto con lo schema processuale appena indicato, dato che la Suprema Corte, nel pronunciarsi a favore della cognizione delle Commissioni tributarie sulle controversie in esame, ha sempre ribadito l’esigenza di garantire anche alla Amministrazione finanziaria la partecipazione al giudizio: imponendo al giudice tributario il compito di ordinare – nel caso in cui la controversia fosse insorta (solo) tra sostituito e sostituito – l’integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa dell’Ufficio (in ipotesi) pretermesso, ex art. 14, comma 2 del D.Lgs. 546/1992².

Conclusione: le controversie in esame rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie perché implicano la partecipazione anche della Amministrazione finanziaria come contraddittore necessario.

In tema di controversie sulle ritenute d’acconto, merita di essere segnalata anche un’altra recente Sentenza³, con cui la Suprema Corte ha negato il diritto del sostituito – che non si era precedentemente attivato (in sede amministrativa) per ottenere la restituzione delle ritenute effettuate – di proporre *autonomo* ricorso giurisdizionale avverso il diniego opposto dalla Amministrazione finanziaria alla istanza di rimborso presentata dal (solo) sostituito di imposta; e ciò non tanto per il difetto di legittimazione del sostituito, quanto perché nei suoi confronti si era, nel frattempo, “cristallizzato” (e cioè era divenuto immodificabile) il rapporto sostanziale tributario per decorso del termine previsto dalla legge per la presentazione della domanda di restitui-

² Cfr., da ultimo, Cass., SS.UU., Sent. n. 789, dep. il 17 novembre 1999, in “Finanza & Fisco” n. 29/2000, pag. 3834 e segg..

³ Sez. 1, Sent. n. 1433, dep. il 9 febbraio 2000, in “Guida Normativa – Il Sole-24 Ore” n. 63/2000, pag. 44 e segg.; a conf., ved. Cass., Sent. n. 10613, dep. l’11 settembre 2000.

zione: con conseguente perdita del diritto alla restituzione dell'imposta indebita.

In quella occasione, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'esistenza di una obbligazione solidale tra più soggetti, prevista per rendere più agevole la riscossione di una imposta, non comporta unificazione di rapporti tra costoro e l'Amministrazione finanziaria; anzi, i rapporti restano *distinti*, nel senso che su ciascuno dei soggetti incombe – sia sul piano sostanziale, che su quello processuale – un *proprio onere di attivarsi* (per evitare la definitività nei loro confronti, della pretesa impositiva). Ne deriva che, se uno dei due coobbligati in solido rimane inattivo, il suo rapporto con il Fisco si consolida, con l'unico rimedio della estensione a sé degli effetti del giudicato favorevole formatosi nei confronti dell'altro coobbligato, ex art. 1306 cod. civ.⁴.

Con tale Sentenza, la Suprema Corte ha precisato e chiarito che la solidarietà passiva tra contribuenti *non* dà luogo a “litisconsorzio necessario”: con ciò, non solo superando una sua precedente decisione⁵, con la quale aveva affermato la necessità del litisconsorzio del sostituto nella controversia tributaria promossa dal sostituto (contro la pretesa di imposta avanzata dal Fisco), ma soprattutto, ha statuito che gli istituti del “litisconsorzio necessario” e della “solidarietà tributaria” sono antitetici, dato che il primo (il litisconsorzio) richiede la partecipazione al processo di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto sostanziale dedotto in giudizio (a pena di inefficacia assoluta della sentenza pronunciata in difetto di contraddittorio), mentre il secondo (la solidarietà) non comporta che la sentenza emanata nei confronti di uno dei coobbligati abbia effetto anche nei confronti degli altri, ma – piuttosto – solo nei confronti di chi si è attivato ed è “diretto” destinatario della sentenza.

1.3. Il ricorso del legale rappresentante di società contro l'avviso di irrogazione di sanzioni Iva.

Anche la legittimità processuale del legale rappresentante di Società alla impugnazione di un avviso di accertamento con cui vengano contestate violazioni in materia di Iva commesse *prima del 1° aprile 1998* è una questione di grande attualità, dopo che la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha dichiarato la inammissibilità del ricorso presentato dall'ex amministratore di una società che – avendo ricevuto la notifica di un avviso di

⁴ In questo senso, ved. anche: Cass., SS.UU., Sent. n. 7053 del 22 giugno 1991, in “*Boll. Trib. inf.*” n. 19/1991, pag. 1442 e segg.; nonché Circ. Min. Fin. n. 156/E del 5 giugno 1996, in “*Boll. Trib. inf.*” n. 13/1997, pag. 1027 e segg.

⁵ Cass., Sent. n. 12991 del 23 novembre 1999, in “*Il fisco*” n. 11/2000, pag. 3199 e segg.: con il commento critico di A. ROSSI, *ivi*, pag. 3106 e segg..

accertamento intestato all'ente in precedenza da esso rappresentato – aveva chiesto alla giustizia tributaria che fosse riconosciuta la propria estraneità⁶.

In particolare, la Commissione felsinea ha ritenuto che la domanda dell'ex amministratore non fosse meritevole di essere esaminata, per carenza dell'interesse dello stesso ad agire; dato che l'atto impositivo intestato alla Società non ascriveva, in nessuna delle sue parti, una responsabilità personale del ricorrente, né tantomeno provvedeva ad infliggergli alcuna sanzione tributaria.

Va però detto che la prudenza dell'ex amministratore non era ingiustificata, avuto riguardo ai – frequenti – casi in cui l'Amministrazione finanziaria (già nel vigore dell'art. 12 della L. 4/1929) ha ritenuto che la prova della responsabilità dei legali rappresentanti delle persone giuridiche fosse *in re ipsa* (per il solo fatto che gli stessi, all'epoca delle violazioni, ne erano gli amministratori); tesi, questa, ripetutamente bocciata dalla Corte di Cassazione⁷, ma non per questo abbandonata dal Fisco (altro e diverso discorso è quello che discendeva dall'art. 98 del D.P.R. 602/1973, riguardante la responsabilità solidale dell'ex legale rappresentante per il pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie derivanti dalla violazione delle norme in materia di riscossione delle imposte sui redditi; articolo ormai abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. 471/1997, a seguito della riforma delle sanzioni amministrative tributarie attuata nell'ambito della cd. Riforma Visco del 1997) .

1.4. La parte “pubblica” dopo l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali.

Con l'attivazione delle Agenzie fiscali (cfr. D.Lgs. 300/1999 e D. Min. Fin. del 28 dicembre 2000), a partire dal 1° gennaio 2001, gli Uffici operativi del Ministero delle Finanze (Uffici delle Entrate ovvero Uffici distrettuali delle Imposte Dirette, Uffici provinciali IVA e Uffici del Registro – e gli Uffici del Territorio), che prima di allora assumevano la qualità di parte nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie, sono stati sostituiti dai “nuovi” Uffici locali delle Agenzie fiscali: con conseguenze rilevanti e non sempre chiare **sotto il profilo processuale.**

Sulle problematiche connesse al riassetto organizzativo della Amministrazione finanziaria è intervenuta, con una recente Circolare⁸, la stessa Agenzia delle Entrate, sostenendo che:

⁶ Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sent. n. 103, dep. il 14 giugno 2001, in “*Il fisco*” n. 34/2001, pag. 11453 e segg.: con nota critica di L. BELLINI.

⁷ Ved., per tutte, Cass., Sent. n. 6258 dep. il 4 maggio 2001, in “*Guida Normativa – Il Sole-24 Ore*” n. 103/2001, pag. 23 e segg..

⁸ Ved. Circolare n. 71/E del 30 luglio 2001, in “*Guida Normativa - Il Sole-24 Ore*” n. 143/2001, pag. 7 e segg..

* **fino al 31 dicembre 2000**, l'Amministrazione finanziaria stava in giudizio: tramite gli Uffici finanziari periferici (diversamente denominati), davanti alle Commissioni tributarie (provinciali e regionali); e tramite il Ministero delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, davanti alla Corte di Cassazione; mentre

* **dal 1° gennaio del 2001**, l'Amministrazione finanziaria sta in giudizio *sempre*, anche nel giudizio di legittimità davanti alla Corte di Cassazione, tramite gli Uffici locali delle Agenzie fiscali (delle Entrate, del Territorio, delle Dogane, del Demanio).

Non solo, ma la stessa Circolare ha precisato che tale legittimazione (“totalizzante”) degli Uffici locali delle Agenzie delle Entrate vale non solo per i processi incardinati (con ricorso davanti alle Commissioni tributarie provinciali) dopo il 1° gennaio 2001, ma anche per quelli pendenti a quella data (e, pertanto, instaurati prima).

Le affermazioni della Agenzia delle Entrate – controparte “naturale” e di gran lunga maggioritaria, del contribuente – finiranno per imporsi, sul piano pratico; purtroppo alcune di esse destano perplessità: non si comprendono, ad esempio, le ragioni per cui – secondo la richiamata Circolare – la qualità di parte nel giudizio di legittimità compete non già alla Agenzia delle Entrate (in persona del Direttore pro tempore), bensì agli Uffici locali della stessa; né l'affermazione secondo cui la successione della Agenzia delle Entrate (o, meglio, dei suoi Uffici locali) al Ministero delle Finanze nel giudizio davanti alla Cassazione si verificherebbe anche con riferimento ai processi instaurati prima del 1° gennaio 2001: con tutte le conseguenze del caso, dato che il ricorso per Cassazione dovrebbe – a questo punto – essere diretto e notificato (salve le precisazioni che vedremo oltre in tema di rappresentanza e assistenza tecnica) all'Ufficio locale che è stato parte nei giudizi di merito e non al Ministero delle Finanze (ora denominato Ministero dell'Economia e delle Finanze) presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato.

In proposito, mi pare preferibile l'opinione espressa da quei commentatori⁹ che, con riferimento ai giudizi “pendenti” alla data del 1° gennaio 2001, hanno sostenuto che i ricorsi per Cassazione continuino a dover essere proposti nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, avendo determinato, la creazione delle Agenzie fiscali, una situazione simile a quella che si verifica nell'ipotesi di successione a titolo particolare nel diritto controverso; e poiché, in tal caso, l'art. 111 del c.p.c. (che, come anticipato in pre-

⁹ Ved. C. BERLIRI, Attivazione dell'Agenzia fiscale delle entrate. Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario, in “*Giur. Imp.*” n. 1/2001, pag. 193 e segg..

messa, costituisce per i giudici tributari fonte normativa secondaria generalizzata) prevede che il processo prosegua tra le parti originarie, nel giudizio di legittimità il Ministero (che tuttora esiste, a differenza dei suoi ex Uffici periferici) potrebbe e dovrebbe stare in giudizio come “parte originaria” in tutti i processi promossi fino al 31 dicembre 2000.

Non va, peraltro, trascurata una terza ipotesi, che trae spunto dalla considerazione secondo cui le “parti” di tutti i processi (di merito) instaurati fino al 31 dicembre 2000 erano proprio gli Uffici periferici del Ministero delle Finanze (...e non il Ministero delle Finanze): in questo caso, l’art. 111 del c.p.c. potrebbe trovare applicazione con riferimento ai soli giudizi di legittimità (già) iniziati prima di quella data, in relazione ai quali si potrebbe porre un problema di intervento o di chiamata in causa, in quello specifico grado di giudizio, dell’(Ufficio dell’)Agenzia.

Esposti i dubbi e i contrasti interpretativi relativi alla legittimazione processuale degli Uffici della Agenzia delle Entrate, è opportuno soffermarsi sui problemi connessi alla loro capacità di stare in giudizio e alla assistenza, ad essi, da parte della Avvocatura dello Stato (con particolare attenzione alla individuazione del soggetto destinatario delle notifiche degli atti processuali).

Al riguardo, si ritiene che mantenga pieno vigore l’art. 11 del D.Lgs. 546/1992 (come del resto affermato dalla sopra richiamata Circolare della Agenzia delle Entrate), che riconosceva, in passato, agli Uffici del Ministero delle Finanze – e riconosce, ora, agli Uffici delle Agenzie – l’accesso alla difesa “diretta” davanti alle commissioni tributarie (salva la facoltà degli stessi di farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato nel giudizio d’appello, *ex art. 12, co. 4 del D.Lgs. 546/1992*).

Muta, invece, con l’introduzione dell’art. 72 del D.Lgs. 300/1999, la disciplina della assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di legittimità e, in genere, nelle controversie giudiziali non disciplinate dal D.Lgs. 546/1992, per cui *esse possunt* (...non *devono*) avvalersi del patrocinio della Avvocatura dello Stato ai sensi dell’art. 43 del R.D. 1611/1933, che si riferisce alle Amministrazioni pubbliche non statali.

Il richiamo all’art. 43 del R.D. 1611/1933, secondo la prevalente interpretazione (confermata, da ultimo, dalla predetta Circolare), ha comportato:

* la disapplicazione di tutte le norme dettate dallo stesso R.D. per le Amministrazioni dello Stato, e in particolare della disposizione per cui la rappresentanza, il patrocinio e l’assistenza legale della Amministrazione finanziaria (salva la deroga posta dal ricordato art. 11/546 con riferimento alle sole controversie davanti alle commissioni tributarie) spettavano di diritto alla Avvocatura dello Stato (art. 1); e di quella per cui, in tali casi, alla Avvocatura dello Stato dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro

atto di opposizione giudiziale, nonché ogni atto processuale comprese le sentenze (art. 11);

* la abrogazione implicita dell'art. 21, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133 (norma di "interpretazione autentica" dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 546/1992), che aveva determinato la decorrenza del termine (cosiddetto "breve", di impugnativa presso la Corte di Cassazione) dalla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature distrettuali territorialmente competenti ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, ancorché questa non avesse fornito alcun patrocinio all'ufficio finanziario nel corso del giudizio di secondo grado.

Ne deriva che:

* sotto il profilo della assistenza legale, spetta ora agli Uffici locali delle Agenzie attivarsi al fine di ottenere il patrocinio della Avvocatura dello Stato (in teoria anche di altro difensore tecnico, ma in pratica ciò non è possibile in conseguenza del "Protocollo di intesa" tra l'Agenzia delle Entrate e la Avvocatura dello Stato, allegato alla Circolare citata *sub* nota 8); patrocinio che è obbligatorio nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione e facoltativo (in alternativa alla difesa "diretta") nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie regionali;

* sotto il profilo della notificazione degli atti processuali (e, in particolare, della Sentenza delle Commissioni tributarie regionali e del ricorso per cassazione), si dovrebbero applicare le regole generali previste in materia di notificazione dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c, per cui:

– (regola) la notifica delle sentenze e delle impugnazioni dovrebbe essere effettuata presso l'Ufficio locale della Agenzia, ogniqualvolta questo non si sia avvalso del patrocinio dell'Avvocatura;

– (eccezione), nel caso in cui l'Ufficio abbia affidato l'incarico alla Avvocatura, la notifica dovrebbe essere effettuata

→ presso l'ufficio dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato eventualmente costituitasi in giudizio, quando la notifica ha ad oggetto la sentenza di secondo grado;

→ presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato (Roma, via dei Portoghesi, 12) se la notifica riguarda il ricorso per Cassazione.

L'uso del condizionale è d'obbligo considerato che la stessa Agenzia delle Entrate, nell'ipotizzare le soluzioni sopra prospettate, ha auspicato un chiarimento da parte del Legislatore; precisando altresì che le notifiche degli atti processuali saranno considerate valide (e, pertanto, efficaci) anche se effettuate "in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico".

Non resta, dunque, che aspettare il più che mai auspicato intervento chiarificatore del Legislatore.

2. LA CAPACITÀ DELLE PARTI DI STARE IN GIUDIZIO (art. 11 del D.Lgs. 546/1992).

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

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

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

2.1. *La rappresentanza dell'ente locale.*

L'applicazione dell'art. 11 del D.Lgs. 546/992 è decisamente meno problematica rispetto alla norma sulle parti del processo tributario.

Una delle poche questioni dibattute in relazione alla norma in commento, quella relativa alla rappresentanza in giudizio degli Enti locali, sembra essere stata risolta con l'entrata in vigore dell'art. 50 del Testo Unico sull'ordinamento degli Enti locali (contenuto nel D.Lgs. 267/2000) che attribuisce al Sindaco e al Presidente della Provincia solo la "rappresentanza istituzionale" dell'ente e non anche la "rappresentanza legale"; la quale (anche in giudizio) ben può essere affidata al **dirigente** cui spettano tutti i compiti (compresa l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno), che non siano ricompresi dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico e amministrativo degli organi di governo dell'Ente.

Prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 267/2000, l'Ente locale stava in giudizio tramite l'organo deputato alla rappresentanza ex art. 36 della L. 142/1990, e cioè

- per il Comune: il Sindaco o il suo delegato,
- per la Provincia: il Presidente della Giunta provinciale o il suo delegato;
- per la Regione: il Presidente della Giunta regionale o il suo delegato;

il che aveva indotto talune Commissioni tributarie a ritenere inammissibile la costituzione in giudizio del Comune a mezzo del funzionario responsabile del servizio tributi¹⁰.

Ora, invece, si può affermare – con sufficiente tranquillità – che l’Ente locale può essere rappresentato (e anche difeso) da un proprio “dirigente”, a condizione che gli sia stato attribuito il compito (e la funzione) di impegnare l’Ente nei rapporti esterni (compresi quelli tributari).

2.2. La capacità di stare in giudizio del contribuente fallito.

Particolare attenzione merita anche la questione relativa alla capacità del contribuente fallito di stare in giudizio.

Secondo l’interpretazione tradizionale dell’art. 43 della Legge fallimentare, la legittimazione processuale è attribuita al curatore fallimentare e – di conseguenza – il contribuente fallito dovrebbe essere privo di capacità processuale (tant’è che il suo eventuale ricorso era ritenuto inammissibile).

Da alcuni anni, però, la giurisprudenza¹¹ si è attestata su posizioni meno rigide, affermando che il fallito non ha una incapacità processuale assoluta e che può stare in giudizio, anche autonomamente, quando il curatore si disinteressa di coltivare la lite, e i diritti patrimoniali in contestazione non sono inclusi nella massa fallimentare.

3. LE REGOLE DELLA ASSISTENZA TECNICA (art. 13 del D.Lgs. 546/1992)

1. Le parti, diverse dall’ufficio del Ministero delle finanze o dall’ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

2. Sono abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali. Sono altresì abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle

¹⁰ Ved. Comm. trib. prov. Lecce, Sent. n. 126, dep. il 15 luglio 1997.

¹¹ Cfr.: Comm. Trib. Centr., Dec. n. 3511, dep. il 13 dicembre 1993; Cass., Sent. n. 3321, dep. il 20 marzo 1993; e, da ultimo, Cass., Sent. n. 1901, dep. il 19 febbraio 2000, in “*Banca Dati Corr. Trib.*” n. 9/2000, pagg. 986 e segg..

ritenute medesime, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia. Sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, 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'Illor, e l'Irpeg nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.L.L) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, primo comma, n. 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese e 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; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo (2). Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dall'Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.

5. *Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787 (3), possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. 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. 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.*

6. *I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.*

3.1. L'obbligo della assistenza tecnica dopo la sentenza 189/2000 della Corte Costituzionale.

Una delle più rilevanti innovazioni del processo tributario è costituita dall'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica in giudizio da parte di un "difensore abilitato", voluta in generale (e con sole tre eccezioni) dall'art. 13 del D.Lgs. 546/1992.

Le parti diverse dall'Ufficio tributario e dall'Ente locale e, quindi, il contribuente (ancorché intervenuto o chiamato in giudizio) e il Concessionario del servizio di riscossione possono intervenire nel processo solo a mezzo di un difensore abilitato, salvo che non ricorra una delle ipotesi in cui tali parti possono stare in giudizio "personalmente": il che accade – per esplicita deroga della norma – nelle controversie di valore inferiore a 5 milioni; in quelle riguardanti ruoli formati dai Centri di Servizio; in quelle promosse da soggetti abilitati all'assistenza tecnica (nei confronti di terzi).

In particolare, con riferimento alle liti di valore superiore ai cinque milioni, fino a qualche tempo fa **era pacifico** che il ricorso sottoscritto dal contribuente fosse irrimediabilmente viziato da nullità, e cioè privo di qualsiasi effetto; e neanche suscettibile di sanatoria (come più volte affermato e ribadito dai giudici di legittimità¹² e di merito¹³).

¹² Cfr.: Cass., Sent. 3 marzo 1999, n. 1781, in "Il Fisco" n. 25/1999, pagg. 8424-8425 (conf.: Cass., Sent. n. 10133 dep. il 2 agosto 2000, in "Tributi" n. 9/2000, pag. 1173 e segg.).

¹³ Cfr.: Comm. trib. prov. di Genova, Sent. n. 722, dep. il 7 febbraio 2000; Comm. trib.

Ora, invece, la questione è diventata controversa, dato che la Corte Costituzionale, con una (clamorosa) sentenza interpretativa di rigetto¹⁴, ha affermato che la violazione dell'obbligo di assistenza tecnica non comporta (almeno in prima battuta) l'inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente, dato che i giudici possono assegnare a quest'ultimo un termine (perentorio) affinché tale contribuente conferisca l'incarico della propria difesa ad un difensore abilitato; e solo a seguito del mancato rispetto del termine fissato dai giudici "scatterebbe" la inammissibilità del ricorso...

La Corte Costituzionale è pervenuta a tale conclusione affermando che la norma per cui "il ricorso è inammissibile se non è sottoscritto dal difensore del ricorrente" (art. 18, comma 4 del D.Lgs. 546/1992) deve essere interpretata nel contesto del comma 5 dell'art. 14 richiamato dalla prima disposizione, cioè insieme con le norme che disciplinano, tra l'altro, il potere del Presidente della Commissione, o della Sezione o del Collegio di "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": con l'effetto di ritenere valido (fino alla scadenza del termine concesso per la "regolarizzazione") il ricorso presentato dal contribuente, anche senza l'assistenza di un difensore abilitato.

Non solo: sempre secondo la Corte Costituzionale, l'obbligo previsto, in via generale, dall'art. 12/546 concerne solamente l'**assistenza tecnica** (e non anche la rappresentanza), in relazione alla quale l'incarico può essere conferito (oralmente) anche in sede di udienza pubblica, come prevede espressamente l'art. 12, comma 3 del D.Lgs. 546/1992. Anche in questo caso, peraltro, le affermazioni dei giudici della Consulta si pongono in contrasto con l'indirizzo della Corte di Cassazione¹⁵, secondo cui il conferimento della procura alla lite nel corso del processo non sana l'iniziale difetto di assistenza tecnica, attenendo questa all'esercizio del *ius postulandi* e, quindi, alla validità ed efficacia dell'atto introduttivo del giudizio.

3.2. L'autodifesa del curatore fallimentare.

Altra questione da tempo al centro di un vivace dibattito è la ammissibilità della difesa esercitata (direttamente) dal curatore fallimentare nell'ambito della procedura concorsuale: al riguardo, la giurisprudenza di legittimità¹⁶,

prov. di Novara, Sent. n. 296 dep. il 3 gennaio 2000, entrambe pubblicate in "GT Riv. giur. trib." n. 10/2000, pag. 921 e segg..

¹⁴ Sent. n. 189, dep. 13 giugno 2000, in "Il Fisco" n. 27/2000, pag. 9087 e segg.

¹⁵ Cass., Sent. n. 7966, dep. il 12 giugno 2000, in "Boll. Trib. inf." n. 20/2000, pag. 1497.

¹⁶ Cfr. Cass., Sent. n. 4039, dep. il 4 luglio 1985, in "Fallimento" 1986, pag. 160 e segg.

quella tributaria di merito¹⁷, la prassi amministrativa¹⁸ e la dottrina maggioritaria¹⁹ sostengono che la difesa esercitata dal curatore fallimentare nell'ambito della procedura concorsuale si pone **in contrasto** con l'art. 31, 3° comma del R.D. 267/1942 (L. Fallimentare), per effetto del quale il curatore fallimentare non può assumere la veste di avvocato (o di procuratore) nei giudizi riguardanti il fallimento: con la conseguenza di rendere inammissibile l'atto eventualmente compiuto dal curatore-difensore - secondo questa tesi - privo di *ius postulandi*, per difetto di rappresentanza processuale; ma esiste anche un indirizzo (sia dottrinale che giurisprudenziale) meno rigido e più tollerante, secondo cui l'assunzione della difesa da parte del curatore fallimentare darebbe luogo ad una mera irregolarità, in relazione alla quale il giudice potrebbe assegnare un termine per consentire la rappresentanza e l'assistenza in giudizio del fallimento a mezzo di un (altro) difensore²⁰.

4. Conclusioni.

La pur breve esposizione che precede dimostra il gran numero di questioni che l'applicazione del D.Lgs. 546/1992 ha posto e pone agli operatori del diritto che si occupano dello specifico settore; il fatto, poi, che molte di tali questioni, ancor oggi (a più di cinque anni dall'avvio della riforma del processo tributario), rimangono controverse dovrebbe indurre il Legislatore ad assumere una serie di iniziative dirette alla loro eliminazione in radice.

Ma meglio sarebbe se quelle questioni venissero risolte nell'ambito del **riassetto complessivo** del processo tributario, con:

- la eliminazione degli attuali limiti derivanti dalla inammissibilità della prova testimoniale, dalla esperibilità della conciliazione giudiziale non oltre la prima udienza del giudizio di primo grado, dalla mancata previsione di misure cautelari nel corso del giudizio di appello, ecc.;
- la soppressione dei tanti inutili - e talora dannosi, per gli effetti che pro-

¹⁷ Cfr. Comm. trib. prov. di Salerno, Sent. n. 260, dep. il 9 settembre 1997, in "*Tributi*" n. 12/1997, pagg. 1548-1549.

¹⁸ Circ. Min. Fin. n. 291/E del 18 dicembre 1996.

¹⁹ C. SFORZA - A. SANTOPIETRO, in "*Tributi*" n. 12/1997, pag. 1549; G. LAMBERT, in "*Il Fisco*", n. 28/1998, pag. 9411 e segg.; M. FINOCCHIARO, in "*Guida Normativa-Il Sole-24 Ore*" n. 203/1997, pag. 28 e segg.

²⁰ Cfr. PROVINCIALI, in *Trattato di diritto fallimentare*, I, Milano, 1974, pag. 719; Comm. trib. prov. di Imperia, Sent. n. 232, dep. il 4 giugno 1997, in "*Il Fisco*" n. 28/28/1998, pagg. 9410 e segg.; Trib. Parma, Ord. 18 settembre 1996, in "*Corr. Trib.*" 1997, pag. 967 e segg.

ducono - formalismi come l'istanza di pubblica udienza, il deposito della sentenza notificata, ecc.,

- la massima valorizzazione della procedura disciplinata dal D.Lgs. 546/1992, con ampliamento della giurisdizione speciale delle Commissioni a tutte le controversie tributarie (senza gli attuali limiti per materia) e la abolizione del regime "speciale" previsto dall'art. 10 del D.P.R. 787/1980 (la cui attivazione, tra l'altro, si pone in contrasto con la unitarietà procedimentale voluta dalla legge delega e, quindi, pone problemi di legittimità costituzionale).

Dopo la caducazione, per fine legislatura, del disegno di legge n. 4253 A.S. (che si prefiggeva di raggiungere, seppure con una certa timidezza, alcuni degli obiettivi sopra indicati) e l'ormai prossimo spirare (al 31 dicembre 2001) della delega prevista dall'art. 35 della L. 133/1999 per la razionalizzazione delle norme tributarie (anche processuali, si deve ritenere) si attende ora, con fiducia, che la nuova – annunciata – delega al Governo per il riordino del sistema tributario possa sfociare quanto prima in una serie di **testi unici** diretti a regolamentare non solo la normativa sostanziale (e, così, l'Irpef, l'Iva, l'Irap, il reddito d'impresa, ecc.); non solo le norme strumentali (e così l'accertamento, da rendere possibilmente omogeneo, nei diversi comparti) e quelle sanzionatorie (il cui tentativo è stato fatto nel 1997 senza, però, considerare adeguatamente le conseguenze pratiche della riforma), ma anche le norme processuali: perché i Decreti 545 e 546 del 31 dicembre 1992 – anche a seguito delle modifiche intervenute nella struttura dell'Amministrazione finanziaria, ma soprattutto alla luce dell'esperienza maturata in questi cinque anni dalla data della loro effettiva applicazione – richiedono ormai quell'opera di integrazione, semplificazione ed omogeneizzazione che consenta al contenzioso tributario di costituire ancora (al di là dell'indubbia utilità ed efficacia degli istituti deflattivi) un punto di riferimento fondamentale e finale per l'attuazione della giustizia tributaria e, pertanto, un fondamentale strumento per la GIUSTA IMPOSIZIONE. E costituirà, pertanto, una tessera fondamentale di quel mosaico che dovrà essere pazientemente costruito nei prossimi anni.