

## LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

*Relatore:*

Dott. Nunzio CICCHETTI

Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di MATERA

La riforma del processo tributario introdotto con il D.Lgs. 31/12/1992 n. 546 dedica il capo II del primo titolo alla disciplina “*Delle parti e della loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*”, introducendo norme del tutto nuove – quali l’assistenza tecnica obbligatoria, la previsione del litisconsorzio come dell’intervento e della chiamata in giudizio – anche se proprio il primo articolo di tale capo (art. 10) intitolato “Le Parti” non risulta del tutto chiaro in un tentativo di ricostruzione sistematica in rapporto ai protagonisti del processo tributario.

La qualità di parte nel processo è connessa alla circostanza di proporre il ricorso al Giudice tributario (quanto al ricorrente) o di costituire il destinatario della domanda in esso contenuta (quanto al resistente) e di essere entrambi (ricorrente e resistente) destinatari del provvedimento giurisdizionale richiesto.

Utilizzando concetti maturati nell’ambito del processo civile, il RICORRENTE è il soggetto giuridico cui spetta la legittimazione ad agire nella misura in cui afferma la titolarità di una situazione giuridica soggettiva connessa alla tutela giurisdizionale che si invoca.

Il soggetto, nei cui confronti il ricorrente afferma l’attuazione della tutela richiesta ed il dispiegamento degli effetti del consequenziale provvedimento giurisdizionale, è legittimato a resistere.

L’art. 10 impiega un criterio empirico/formale per indicare il soggetto che si rivolge alla Commissione tributaria (semplicemente il RICORRENTE), mentre individua il resistente – per esclusione (...oltre al ricorrente...) – in rapporto all’emanazione dell’atto impugnato o chiesto e non emanato (rimborso) oppure alle “attribuzioni sul rapporto controverso”, senza soddisfare alcuna esigenza sistematica.

L’art. 11, poi, sotto il titolo della “CAPACITÀ A STARE IN GIUDIZIO” accomuna una disposizione sulla rappresentanza processuale volontaria (comma 1) ad altre che attengono invece alla rappresentanza organica.

Si rende necessario pertanto attenersi all’insegnamento della dottrina civilprocessualistica per individuare i presupposti, riguardanti le parti, necessari perché possa pervenirsi alla decisione di merito.

## 1. CAPACITÀ DI ESSERE PARTE RICORRENTE

Rientra nella “capacità giuridica” (art. 1 c.c.) spettante ad ogni persona sin dal momento della nascita nel mondo fisico (persona fisica) o semplicemente giuridico (società di capitali, Enti morali).

Costituisce l’ATTITUDINE del soggetto ad essere parte del processo e destinatario degli effetti di ogni atto processuale ed in particolare di quello conclusivo che afferma o nega la pretesa fatta valere, correlata alla possibilità di essere parte in un rapporto di obbligazione tributaria.

Non hanno tale capacità i defunti, né le società o persone giuridiche estinte. Viceversa possono averla anche “entità” che, pur prive di soggettività giuridica, costituiscono centri di interessi tutelabili nel processo: associazioni e comitati non riconosciuti, società personali (semplici, in nome collettivo) condomini degli edifici. In definitiva la soggettività tributaria coincide sostanzialmente con quella civilistica.

### 1a. RESISTENTE

Tra gli altri soggetti capaci di essere parte del rapporto processuale tributario dovrebbe annoverarsi il titolare della potestà impositiva-tributaria, cioè lo STATO; invece tale capacità è attribuita tradizionalmente – dissociando la parte sostanziale da quella strettamente processuale – all’Ufficio del Ministero delle Finanze cioè ad una struttura esponenziale dello Stato, oltre che all’Ufficio delle Entrate del medesimo Ministero.

Quest’ultimo si pone sul medesimo piano del Ministero delle Finanze... in suo luogo, non – come potrebbe sembrare – quale suo “rappresentante” periferico nel processo. La scelta in tale senso si giustifica sul piano logico poiché sono gli uffici periferici i titolari di ogni competenza specifica sul concreto rapporto tributario sul territorio.

Con il D.Lgs. 30/7/1999 n. 300 ed a decorrere dal 1/1/2001 agli Uffici dei Dipartimenti delle Entrate e del Territorio del Ministero delle finanze sono subentrati gli uffici dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia del territorio in relazione alle controversie di rispettiva competenza. Al Ministero subentrano le Agenzie fiscali come agli uffici periferici del Dipartimento subentrano gli uffici periferici locali delle Agenzie.

Si tratta di successione a titolo universale nell’espletamento di pubbliche funzioni, possibili anche tra Enti pubblici (art. 110 c.p.p.), come per il passato sono state ritenute possibili le successioni a titolo particolare quando l’ente cedente non cessava di esistere (art. 111 c.p.c.).

L’art. 40 lett. a) del D.Lgs. n. 546, prevede l’interruzione solo in relazione a parti diverse dagli Uffici tributari, sicché nessuna interruzione e proce-

dura di riassunzione può prospettarsi in relazione al venir meno dei Dipartimenti e loro uffici periferici.

## 2. CAPACITÀ PROCESSUALE

Si distingue dalla capacità di essere parte, allo stesso modo in cui la capacità di agire (art. 2 c.c.) si differenzia dalla capacità giuridica.

Nella massima parte dei casi e con riferimento al ricorrente corrisponde tendenzialmente alla capacità di agire; in sostanza chi ha la capacità di agire ha anche quella processuale che della prima costituisce una espressione.

Viceversa chi, pur avendo la capacità giuridica non ha la capacità di agire (minore, interdetto) o la conserva sminuita (inabilitato, emancipato) ha bisogno, per stare in giudizio, di essere rappresentato, assistito o autorizzato secondo le norme che regolano la loro posizione.

Possono esserci delle eccezioni, nel senso di persistenza della capacità di agire e perdita della capacità processuale tributaria.

Ad esempio l'imprenditore dichiarato fallito non perde la capacità di agire, ma non può stare in giudizio quando si tratta di controversie attinenti a rapporti patrimoniali acquisiti al fallimento.

Tuttavia occorre ricordare quanto al fallito, che conserva la capacità processuale nelle controversie relative ad atti impositivi che non vengono impugnati dal curatore del fallimento. Per evidenti ragioni attinenti al diritto di difesa (art. 24 Cost.). Infatti, ove non impugnasse personalmente gli atti impositivi non impugnati dal curatore, correrebbe il rischio – una volta tornato “in bonis” – di dover soggiacere a pretese tributarie divenute definitive.

## 3. RAPPRESENTANZA *delle parti nel processo*

Intendo riferirmi anzitutto ai soggetti che – per essere diversi dalla persona fisica (società di capitali, enti morali, gli stessi uffici locali delle Agenzie delle entrate ecc.) hanno bisogno di un organo che esprima concretamente la capacità di agire mediante un rappresentante (c.d. rappresentanza organica) di maniera che gli atti processuali da lui compiuti possano riferirsi direttamente al titolare della capacità processuale in una perfetta immedesimazione tra rappresentante ed ente rappresentato.

L'art. 11 D.Lgs. n. 546 commi 2 e 3 indica due diversi tipi di rappresentanza organica.

L'ufficio del Ministero delle finanze – intendi ora uffici anche periferici dell'Agenzia delle entrate – può stare in giudizio direttamente ma può farlo an-

che mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale ad esso sovraordinata, costituente una struttura verticistica dell'Agenzia delle entrate (art. 11 co. 2 D.Lgs. 546 ed art. 3 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia).

Il secondo comma art. 52 D.Lgs 546 prevedeva che “gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate – oggi dell'Agenzia delle entrate – devono essere previamente autorizzate alla proposizione dell'appello principale...).

Si trattava di una norma limitativa della capacità processuale degli uffici periferici, la cui interpretazione – in riferimento alle conseguenze di una mancata autorizzazione – aveva dato luogo a discordi pareri.

Senonché l'art. 2 co. 1 lett. e) del D.L. 15/3/1996 n. 123 ha soppresso tale norma, restituendo agli uffici periferici dell'Agenzia d.e. piena capacità di impugnare le decisioni delle Commissioni provinciali.

Gli enti locali (in quanto resistenti siccome titolari di limitati rapporti obbligatori tributari e correlativi atti impositivi), stanno in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento (art. 11 co. 3 D.Lgs. 546).

Così le società stanno in giudizio mediante il loro legale rappresentante, come ogni altro ente non territoriale.

Per completare il quadro della rappresentanza processuale, occorre ricordare l'art. 11 co. 1 D.Lgs. 546, che consente al ricorrente – come tale identificato mediante la solita tecnica “per esclusione” (“...le parti diverse da quelle indicate dai commi 2 e 3 ...”) – di stare in giudizio “anche mediante un procuratore generale o speciale”. La norma di per sé non dice nulla di nuovo, costituendo una ipotesi di rappresentanza sostanziale.

Particolari modalità (scrittura privata non autenticata) facilitano la procura a coniugi-parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza.

La norma che, in verità, risente di una concezione superata di processo tributario, considerata la pretesa di rinnovamento tecnico desunta da varie disposizioni (vedi introduzione di assistenza tecnica obbligatoria o condanna alle spese per la parte soccombente su un piano paritetico), ma ha una portata veramente limitata ove si consideri che l'art. 11 può trovare applicazione solo in relazione alle controversie di valore inferiore ai 5 milioni, in cui il ricorrente può stare in giudizio personalmente, poiché – ricordiamo – si riferisce a rappresentanza personale nel processo.

#### 4. LEGITTIMAZIONE AD AGIRE

Per legittimazione ad agire deve intendersi l'affermazione di titolarità di una situazione giuridica soggettiva assunta come lesa ed a tutela della quale è chiesto l'intervento del giudice.

Nel nostro processo tributario detta legittimazione viene individuata in chi diviene destinatario di uno degli atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546, costituenti gli atti impugnabili e dunque l'oggetto stesso del ricorso, ovvero in chi ha chiesto il rimborso di tributi non dovuti senza ricevere risposta nel termine di 90 giorni (art. 21 co. 2 D.Lgs 546).

La legittimazione a resistere (passiva), invece, si riferisce al soggetto nei cui confronti viene affermata la titolarità del rapporto controverso. Nel processo tributario spetta all'ufficio dell'Agenzia fiscale, all'ente locale, al concessionario del servizio di riscossione, che ha emanato l'atto impugnato o non ha provveduto al rimborso ed è quindi tenuto a rispondere alla domanda; soggetti individuati proprio dall'art. 10 del D.Lgs n. 546.

Quello che occorre sottolineare è che la LEGITTIMAZIONE ad agire si desume in ogni caso dalla stessa astratta qualificazione operata dal ricorrente nell'atto introduttivo in relazione alle situazioni giuridiche prospettate.

Nel senso che il ricorrente afferma/prospetta di non essere tenuto al pagamento di una data imposta, per esemplificare: un agente di commercio di non dover pagare l'Ilor. Per individuare la legittimazione ATTIVA occorre accertare la coerenza interna di "*petitum*" e "*causa petendi*". Tale coerenza si riscontra nell'affermazione del ricorrente sopra ricordata.

C'è legittimazione attiva, indipendentemente dall'indagine di merito.

Un esempio sulla legittimazione PASSIVA: il ricorrente afferma di aver diritto al rimborso di una imposta di registro, individuando quale debitore l'ente locale, e notificando a questo il ricorso. Secondo la prospettazione l'ente è legittimato passivamente a costituirsi, anche se la domanda dovrà essere rigettata nei suoi confronti.

Qualora, invece, il medesimo ricorrente individuasse esattamente la parte passiva della pretesa nell'ufficio dell'Agenzia d.e., ma rivolgesse la domanda – con notifica del ricorso – all'ente locale, apparirebbe evidente l'incorruenza della domanda rivolto ad ente non individuato nella prospettazione. L'ente locale sarebbe carente di legittimazione; la domanda sarebbe disattesa per tale motivo.

Va rilevata, dunque, la distinzione netta tra LEGITTIMAZIONE PASSIVA e "VERO OBBLIGATO"; si può essere legittimato ma non vero obbligato.

Emblematica la vicenda costituzionale in relazione all'IRAP (sentenza corte cost. n. 156 del 21/5/2001).

Considerato il possibile oggetto del ricorso enucleato dall'art. 19, (dal quale occorre partire per considerare la legittimazione attiva) deve escludersi che nel processo tributario sia consentita un'azione di mero accertamento preventivo, tendente ad una dichiarazione che nessuna pretesa possa essere formulata in relazione ad un rapporto obbligatorio facente capo al ricorrente.

Manca, dunque, in relazione ad una simile domanda, la legittimazione attiva.

#### 4a. SOSTITUZIONE PROCESSUALE

L'art. 81 c.p.c. afferma che “fuori dei casi espressamente previsti dalla legge nessuno può fare valere nel processo in nome proprio un diritto altrui”.

Tale norma contiene una precisa indicazione in ordine alla corrispondenza “normale” tra legittimazione e titolarità del diritto sostanziale che si intende tutelare.

Al contempo precisa i limiti della c.d. sostituzione processuale, nella riserva di espressa previsione normativa (onde legittimazione straordinaria).

Una simile ipotesi può essere considerata l'AZIONE SURROGATORIA (art. 2900 c.c.). “Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare...”.

Non pare che una simile azione possa trovare ingresso in relazione agli atti impositivi elencati dall'art. 19 D.Lgs n. 546. Data la struttura del processo tributario in cui il legittimato deve impugnare l'atto impositivo entro un termine fissato a pena di decadenza, l'inerzia del debitore a proporre un ricorso avverso l'atto si può accertare solo a termine scaduto, sicché nessuno spazio rimane per l'azione surrogatoria.

Forse appare configurabile nel caso in cui il debitore trascuri di agire per il recupero di tributi indebitamente versati, dopo la formazione del c.d. silenzio/rifiuto (art. 21 co. 2 D.Lgs n. 546), poiché questo viene a strutturarsi in maniera differente, ravvicinabile alla ordinaria azione civile in cui la pretesa non è legata ad un atto da contestare entro certi termini, ma è sempre esperibile entro il termine di prescrizione.

Anche in quell'ipotesi, infatti, oltre al termine dilatorio per la proposizione del ricorso, è fissato un termine di prescrizione entro il quale sarebbe possibile al creditore surrogarsi all'inerte debitore, chiamando in causa – quale litisconsorte necessario *ex art. 2900 c. 2 c.c.* – il debitore al quale intende surrogarsi.

Una ipotesi di sostituzione processuale può essere costituita dall'art. 111 c.p.c. (successione a titolo particolare nel rapporto controverso).

Qualora il diritto controverso venga trasferito per atto tra vivi a titolo particolare – in corso di giudizio – il processo procede tra le parti originarie, anche se il successore a titolo particolare (l'acquirente) ha la possibilità di intervenire o essere chiamato in causa.

In mancanza di intervento, anche su chiamata di parte, poiché evidentemente non si tratta di litisconsorzio necessario dato che la sentenza resa tra le parti originarie ha effetto anche nei confronti del successivo particolare, ecco che si delinea l'esercizio di un diritto altrui (dell'acquirente) da parte del venditore originario attore.

Nel processo tributario certamente può trovare applicazione l'art. 111 co. 2 c.p.p. in relazione ad imposizioni tributarie aventi ad oggetto il bene trasmesso a titolo particolare.

Viceversa, in tutti i casi in cui vi sia una concorrente legittimazione tra soggetti diversi non può realizzarsi lo schema della legittimazione straordinaria o "sostituzione". Vedi il diritto concorrente del sostituto d'imposta e del sostituito a chiedere il rimborso di imposta in eccedenza e quindi, in caso di rifiuto, a fare valere la pretesa dinanzi alla Commissione tributaria.

## 5. LEGITTIMAZIONE AD APPELLARE

La legittimazione al ricorso d'appello si configura in maniera parzialmente differente, poiché deriva direttamente dalla sentenza impugnata, onde la legittimazione compete solo alla parte – anche se non costituita – nel giudizio di primo grado, in cui la sentenza è stata pronunciata.

Stiamo parlando, attenzione, della legittimazione non ancora dell'interesse all'azione, costituente un momento successivo.

Sono applicabili nel nostro processo tanto l'art. 110 c.p.p. quanto l'art. 111 c.p.c., norme che attengono alla successione a titolo universale e, rispettivamente a titolo particolare nel processo.

L'apertura della successione anteriormente alla scadenza del termine d'impugnazione – sempre che non si sia stata dichiarata una precedente interruzione – consente l'appello agli eredi.

Nel caso di successione del rapporto controverso, la legittimazione ad impugnare viene conferita direttamente dall'art. 111 co. 4 c.p.c. al successore a titolo particolare anche ove non sia intervenuto o chiamato in primo grado.

Se si riconosce, poi, che il giudice tributario possa distrarre le spese a favore del difensore del ricorrente (art. 93 c.p.c.) "la questione non è del tutto pacifica, poiché, nonostante la stretta connessione con il giudizio tributario, la "causa" non avrebbe come oggetto uno degli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs 546" deve ritenersi anche la legittimazione del difensore ad impugnare la pronuncia sul capo relativo.

Come nel processo civile, va esclusa invece la legittimazione del socio ad appellare sentenza resa nei confronti della società (anche di persone) o viceversa.

La questione si pone essenzialmente in relazione al fatto che una sentenza resa nei confronti della società ha una indiretta influenza sul socio (vedi il nesso tra accertamento Ilor a carico di società e Irpef da partecipazione per il singolo socio).

La soluzione negativa in ordine alla legittimazione ad impugnare si fon-

da sul principio dell'autonomia dei singoli rapporti tributari, sicché il socio deve impugnare l'atto impositivo nei suoi confronti e contestare anche il presupposto, ravvisabile nell'atto riguardante la società che non fa stato nei suoi confronti.

La questione in ordine all'impugnabilità da parte dell'organo diverso da quello che ha partecipato al giudizio nel grado precedente è stata risolta in senso positivo (con riguardo a sentenza conseguente a giudizio cui aveva preso parte l'ufficio delle Imposte anziché la Direzione generale delle entrate, legittimata a contraddire *ex lege* e quindi ad impugnare – Cass. 22/6/1995 n. 7049 e Cass. 23/3/1996 n. 2569), anche se precedenti pronunce avevano deciso in senso contrario).

Va, infine, detto che nessuna norma prevede la legittimazione ad impugnare, per "avocazione", di organi sovraordinati, quando quello legittimato non abbia esercitato la facoltà di impugnazione. Così l'Agenzia delle entrate non può sostituirsi agli uffici locali.

## 6. INTERESSE AD AGIRE

L'interesse ad agire si differenzia dalla legittimazione ad agire in quanto, pur presupponendola, concerne la concretezza del vantaggio giuridicamente rilevante derivante dall'esercizio del diritto di impugnare un atto impositivo.

Se l'interesse non può che scattare con la notifica di un atto impositivo, l'annullamento per esercizio di autotutela o l'accertamento con adesione (*ex* D.Lgs n. 218/97) – intervenuti in pendenza del termine per impugnare l'atto – fa venir meno quell'interesse dal momento che nel primo caso l'atto non esiste più come tale e nel secondo perde efficacia ai sensi dell'art. 12 co. 4 del sopradetto D.Lgs.

Lo stesso coobbligato perde ogni interesse a ricorrere e, nel caso abbia già impugnato autonomamente l'atto, va dichiarata la cessazione della materia del contendere *ex* art. 46 D.Lgs n. 546/92, considerato che l'impugnazione dell'atto da parte del coobbligato non può avere alcun effetto sull'accertamento per adesione – del resto inoppugnabile da parte dello stesso interessato diretto (artt. 2 e 3 D.Lgs n. 218/97).

### 5a. *Interesse ad* APPELLARE

La legittimazione all'appello deriva, come già detto, dal semplice fatto di aver preso parte al giudizio di primo grado (anche in mancanza di costituzione).

L'interesse ad appellare, invece, è proprio della sola parte che risente pre-

giudizio dalla sentenza, perché le domande non sono state accolte – sia pure in parte.

La c.d. soccombenza, che non può essere desunta dal semplice raffronto tra domanda e sentenza, si rivela a volte criterio insufficiente dovendosi apprezzare – al fine dell’interesse all’impugnazione – un concreto effetto pregiudizievole e l’attitudine del gravame ad ottenere un’utilità maggiore giuridicamente rilevante.

Così nel caso di violazione del principio devolutivo per avere il giudice trascurato alcune istanze (art. 112 c.p.c.). Viceversa, quando la domanda sia stata accolta per ragioni diverse da quelle addotte dal ricorrente, ma sempre rilevabili dal giudice, manca l’interesse alla sola correttezza della motivazione, ma in caso di appello del resistente il ricorrente potrà reiterare le diverse ragioni già prospettate, cioè l’originaria *causa petendi*, atta a paralizzare i motivi dedotti dall’appellante.

Si pone il problema dell’interesse ad impugnare una sentenza favorevole di rito (preclusiva ad un esame nel merito, come una sentenza di estinzione del giudizio) da parte del resistente al fine di ottenere una pronuncia di merito sulla totale inesistenza del diritto vantato dal ricorrente, tale da paralizzare analoghe domande per differenti periodi di imposta.

Siccome l’interesse deve essere individuato nella sua concretezza ed in relazione al bene oggetto del singolo giudizio (va ricordato che la dichiarazione di estinzione del giudizio determina la definitività dell’atto impositivo), esso non può sussistere quando il resistente non potrebbe ottenere in appello un risultato migliore di quello conseguito. In definitiva l’interesse ad impugnare va rapportato sempre all’effetto della pronuncia sull’atto impositivo impugnato, costituente l’oggetto ormai definitivamente delineato del giudizio.

Quanto al ricorrente, l’esercizio del potere di autotutela da parte dell’ufficio dell’Agenzia delle entrate, con l’esecuzione del rimborso quando dovuto, comporta la estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (art. 46 D.Lgs 546) con piena soddisfazione del ricorrente, per eliminazione dell’atto impositivo o concessione del rimborso. L’interesse ad impugnare – nonostante la sentenza favorevole del rito senza scendere nel merito – viene meno, anche se non assicura che per successivi periodi di imposta non venga reiterato l’atto impositivo o negato il rimborso dovuto. In tale eventualità non può essere evitato il nuovo ricorso, a causa della totale autonomia di ciascun atto impositivo, anche se alcuni sono del parere che sia possibile insistere – con l’appello – nella richiesta di merito per motivi di economia processuale.

Né la “cessazione della materia del contendere” ex art. 46 D.Lgs 546 può essere assimilata alla rinuncia agli atti del giudizio (art. 306 co. 1 c.p.c.) tro-

vante applicazione esplicita nel processo tributario (art. 44 rinuncia al ricorso) che deve essere accettata dalla controparte avente interesse alla prosecuzione. La rinuncia, infatti, ha carattere meramente processuale e dunque non comporta – come la cessazione della materia del contendere per esercizio di autotutela – l’eliminazione dell’atto impositivo, ma il consolidarsi del provvedimento impositivo.

Il giudice deve evitare che situazioni analoghe alla rinuncia agli atti, quale il semplice riconoscimento della fondatezza delle ragioni del ricorrente o l’adesione meramente formale alla domanda (senza l’eliminazione – per autotutela – dell’atto impositivo o senza il rimborso dovuto), siano considerate “cessazione della materia del contendere” in modo da portare ad una pronuncia di estinzione del giudizio per quel motivo.

Quando, infatti, l’atto impositivo non è stato ancora eliminato, la sentenza di rito (estinzione del giudizio) non fa che consolidare quell’atto nei confronti del ricorrente. Allora in una simile ipotesi (adesione alla domanda) dovrà pronunciarsi piuttosto sentenza di accoglimento nel merito per fondatezza della domanda.

In definitiva, non può esserci vera acquiescenza alla domanda (con conseguente cessazione della materia del contendere) fino a quando l’atto impugnato non venga giuridicamente eliminato o il rimborso materialmente concesso. La sentenza di estinzione *ex art. 46* può rivelarsi lesiva delle ragioni del ricorrente, quando è resa senza l’effettiva concreta eliminazione dell’atto impugnato; non c’è dubbio che in tale caso e solo in tale caso persiste l’interesse ad impugnare del ricorrente al fine di evitare il consolidamento dell’atto impositivo.

Per concludere, l’interesse ad impugnare va sempre correlato alla maggiore utilità che la parte può legittimamente aspettarsi da una nuova pronuncia rispetto a quella precedente, poiché il riferimento al semplice concetto di soccombenza è insufficiente a ricomprendere alcuni casi in cui anche la parte “non soccombente” conserva il diritto di impugnazione.

## 6. PLURALITÀ DI PARTI *nel processo*

L’art. 14 del D.Lgs 546 è dedicato al tema del processo con pluralità di parti, anche se sono piuttosto rari i casi in cui la norma ha avuto concreta applicazione.

Il primo comma dell’articolo attiene al LITISCONSORZIO NECESSARIO, sulla scia dell’art. 102 c.p.c..

“Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo” (art. 102 c.p.c.).

La formulazione dell'art. 14 D.Lgs 546 risente della differente struttura del processo tributario, impostato sull'impugnativa di un atto impositivo che proviene normalmente da un unico soggetto (parte attiva del rapporto tributario) anche se può coinvolgere marginalmente più soggetti all'imposizione (parte passiva), sicché l'accento non è posto tanto sui soggetti quanto sull'oggetto del ricorso che "riguarda inscindibilmente più soggetti". L'inscindibilità è concetto che non attiene all'art. 102 bensì all'art. 331 c.p.c. (integrazione del contraddittorio in appello per cause inscindibili o in cause tra loro dipendenti).

L'inscindibilità dell'art. 14 è cosa diversa da quella affermata dall'art. 331 c.p.c. che assume maggiore ampiezza rispetto al litisconsorzio necessario, poiché tiene conto di vicende del giudizio di primo grado che possono prescindere dal litisconsorzio necessario, ma in appello postulano l'unitarietà della decisione, al fine di evitare contrasti di giudicati (vedi il caso di obbligazioni solidali, che in primo grado danno luogo solo a litisconsorzio facoltativo mentre in appello rientra tra le cause inscindibili).

Ciò detto, occorre ritenere che il termine usato dall'art. 14 co. 1 voglia semplicemente indicare il litisconsorzio necessario, quando la partecipazione di più parti diviene ineludibile perché la sentenza sia utiliter data nei confronti di tutte.

Nel processo tributario può riscontrarsi in pochi casi. Certamente alla lite catastale su immobile in comunione, quando si tratta di incidere su classamento o qualificazione di un unico immobile, che deve produrre i suoi effetti nei confronti di tutti i comproprietari.

Il caso di successione di più eredi ad un unico ricorrente il litisconsorzio degli eredi è una conseguenza della riassunzione a seguito di interruzione.

Viene ancora indicato dalla dottrina come ulteriore ipotesi del ricorso di un socio di società di persone che contesti la misura della quota percentuale di reddito sociale attribuito dall'ufficio impositore. A me sembra piuttosto un caso di connessione per l'oggetto o il titolo (comunanza di causa) ricadente nel litisconsorzio facoltativo.

Ricordiamo ancora l'ipotesi dell'azione surrogatoria (art. 2900 co. 2 c.c.) – nei limiti in cui può essere ammessa nel processo tributario – dove è prevista dalla norma l'obbligatoria chiamata in causa del debitore surrogato.

Non comportano, invece, litisconsorzio necessario – tra cedente e cessionario – la lite di rimborso di un credito ceduto e tutti i casi di obbligazioni solidali.

L'individuazione del litisconsorzio necessario comporta l'ordine di integrazione del contraddittorio di tutti i soggetti interessati, quando il ricorso non sia stato proposto direttamente da tutti o (più raramente quando si tratta del resistente) nei confronti di tutti. La mancata notifica nel termine comporta decadenza (art. 14 co. 2).

Il LITISCONSORZIO FACOLTATIVO previsto dall'art. 103 c.p.c. può trovare frequente applicazione nel processo tributario, anche se non è menzionato nell'art. 14 D.Lgs n. 546, perché cause connesse per l'oggetto o per il titolo ricorrono facilmente.

Vedi, per esempio, le diverse cause di accertamento nei confronti della società in relazione ad Ilor e dei singoli soci quanto a Irpef da partecipazione, in cui la connessione appare evidente.

L'art. 29 D.Lgs 546 prevede espressamente la riunione – ordinata dal presidente di Sezione prima ancora della fissazione dell'udienza – di ricorsi connessi.

Il tipo di connessione non è specificato quindi deve ritenersi possibile ogni nesso inerente all'oggetto o al titolo cioè in tutti i casi in cui è possibile il litisconsorzio facoltativo.

Sarebbe, pertanto, arduo escludere l'applicabilità dell'art. 103 co. 1 c.p.c. nel nostro processo, a meno che non si voglia ritenere che il legislatore pretenda che al singolo atto impositivo notificato a ciascun soggetto debba corrispondere un singolo ricorso, per poi giungere alla riunione. Quest'ultima – va poi rilevato – dovrebbe essere doverosa per il presidente di sezione, dal momento che la norma usa l'indicativo “dispone” che notoriamente nel linguaggio del legislatore esclude la mera facoltà ma impone un obbligo.

Il terzo comma art. 14 D.Lgs n. 546 prevede invece l'intervento volontario (oltre che la chiamata in causa) dei “soggetti che assieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”.

Una prima considerazione deve porre in evidenza come l'intervento (o la chiamata) sia possibile solo nel caso di regolare notifica (all'interventore o al chiamato) dell'atto impugnato.

Invero, il comma 6 del medesimo articolo lascia intendere che è sempre possibile che l'interventore o il chiamato impugnino autonomamente l'atto, purché non sia decorso il termine di decadenza al momento della loro costituzione, che deve avvenire nelle forme previste per il resistente (comma 4, con termine decorrente dalla notifica della chiamata), non del ricorrente.

Questo postula in ogni caso una notifica personale dell'atto, sicché il “destinatario” – legittimato ad intervenire – deve aver ricevuto l'atto.

Solo la mancanza di un atto impositivo (come nel caso dell'impugnazione del silenzio/rifiuto di rimborso, non legato ad un termine di decadenza, ma solo di prescrizione) consente di prescindere dalla notifica.

È ovvio pertanto che l'altra espressione indicante sempre i legittimati all'intervento (“parti del rapporto tributario”) si riferisca proprio alle cause di rimborso. In esse l'impugnazione del silenzio rigetto è sempre possibile al momento dell'intervento.

L'intervento non è possibile per i soggetti cui non sia stato notificato l'at-

to, quando non si tratti di causa attinente a rimborso, mentre è sempre possibile al soggetto cui sia stato notificato l'atto, anche se non l'abbia impugnato autonomamente.

Il tipo di intervento spiegato sarebbe quello adesivo autonomo siccome si fa valere – nei confronti del medesimo resistente – un diritto relativo all'oggetto della causa (art. 105 co. 1 parte prima c.p.c.).

In concreto è confisurabile nel caso di coobbligato solidale per favorire la pronuncia di illegittimità o infondatezza della pretesa impositiva e/o sanzionatoria – a favore del diretto ricorrente – ed usufruire dei suoi effetti per opporla al creditore *ex art. 1306 c.p.v. c.c.*

Per il CHIAMATO IN CAUSA, valgono le medesime considerazioni spiegate per l'inteventore volontario.

Va aggiunto che è anche possibile la chiamata in causa “*iussu iudicis*” prevista dall'art. 107 c.p.c. (ove sia ritenuta opportuna per comunanza di causa) poiché l'art. 14 terzo comma parla genericamente di “chiamata in causa” senza indicare da chi può essere fatta, pertanto non può ritenersi esclusa quella *iussu iudicis*, in base al generale richiamo delle norme del processo civile.

Esclusa però la chiamata volta allo spiegamento di un intervento principale cioè a tutelare un proprio diritto (metti il diritto al rimborso) sulla base di una determinazione che non è propria del terzo ma del giudice.

Né è configurabile la chiamata in causa (o anche l'intervento) di una parte che assume normalmente la funzione di resistente. L'art. 14 infatti è formulato nel senso di riferirsi sempre ai destinatari della pretesa impositiva o sanzionatoria o alle parti del rapporto di rimborso.

Altro motivo di carattere logico-giuridico è che la chiamata di un resistente, cui non è stato notificato il ricorso, avrebbe l'effetto di sanare l'inammissibilità in cui il ricorrente sarebbe incorso.

#### 6a *Pluralità di parti in APPELLO*

L'art. 49 D.Lgs 546 richiama – quanto alle impugnazioni delle sentenze dinanzi alle Commissioni tributarie – le disposizioni del titolo 3, capo II c.p.c. (escluso l'art. 337 c.p.c.) e le più specifiche disposizioni del D.Lgs n. 546.

Il richiamo, pertanto, comprende gli artt. 331 e 332 c.p.c. relative all'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili e, rispettivamente, la notifica dell'impugnazione relativa a cause scindibili.

Abbiamo già accennato, quanto all'art. 331, all'inscindibilità in appello riferentesi a tutte le parti ricomprese nella pronuncia di primo grado.

La seconda ipotesi del medesimo articolo attiene alle cause “tra loro dipendenti”, sempre in presenza di più parti.

Presuppone l'articolazione della pronuncia di primo grado in più capi, allorché alla riforma di uno di essi debba conseguire anche quella di altri.

Situazioni analoghe possono verificarsi nel nostro processo ove si pensi come "causa dipendente" la responsabilità del cessionario di azienda per imposte e sanzioni irrogate (con certi limiti temporali) nei confronti del cedente (art. 14 D.Lgs n. 472/97), qualora la pretesa impositiva sia fatta valere dall'ufficio nei riguardi di entrambi cedente e cessionario. La responsabilità del secondo deriva necessariamente da quella del primo, sicché in caso la sentenza di primo grado venisse impugnata dal solo cedente, si renderebbe necessaria l'integrazione del contraddittorio nei confronti del cessionario, al fine di evitare un possibile contrasto di giudicato in caso di riforma del capo attinente al cedente.

In definitiva ogni volta che un capo di sentenza di primo grado sia legato da un nesso di pregiudizialità-dipendenza con altro capo riguardante diverso soggetto, l'applicabilità della disciplina dettata dall'art. 331 c.p.c. non potrebbe essere negata.

Una conferma deriva dallo stesso art. 53 co. 2 D.Lgs 546, dove si impone che il ricorso d'appello vada proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado (anche se non costituito).

Tale disposizione contiene un chiaro riferimento alla inscindibilità della causa (e dunque all'applicabilità dell'art. 331 c.p.c. imponente l'integrazione del contraddittorio quando l'appello non sia stato proposto nei confronti di tutte), a meno che non si voglia fare derivare l'inammissibilità dell'appello via che – francamente – non appare praticabile in mancanza di una espressa disposizione.

La differenza tra l'art. 331 ed il successivo 332 (cause scindibili) sta essenzialmente nel fatto che il primo caso attiene alla integrazione del contraddittorio comportante – in caso di mancato adempimento – l'inammissibilità dell'impugnazione; nel secondo, invece, la sospensione del processo in attesa del decorso dei termini di impugnazione nei confronti delle parti non chiamate.

Quanto all'intervento di terzo in appello (art. 344 c.p.c.) ne deve essere esclusa l'applicabilità, poiché il richiamo dell'art. 49 D.Lgs 546 è limitato alle disposizioni del capo I titolo III nel libro II (impugnazioni in generale) mentre la disciplina dell'appello risulta delineata nelle linee essenziali e non è integrabile con quelle del c.p.c..

L'art. 59 co. 1 lett. b) D.Lgs 546 – che impone alla Commissione regionale di rimettere la causa alla Commissione provinciale nel caso venga riconosciuta mancata costituzione o integrazione del contraddittorio in primo grado – sembrerebbe, secondo alcuni, voler giustificare l'intervento in appello del litisconsorte necessario al solo scopo di eccepire la mancata integrazione,

che comunque è sempre rilevabile d'ufficio trattandosi di nullità assoluta, sicché quell'intervento non avrebbe alcuna utilità.

## 7. ASSISTENZA TECNICA *delle parti diverse dall'ufficio o dall'ente locale*

L'art. 12 D.Lgs 546 prevede l'"assistenza tecnica" del ricorrente, che può essere affidata ad uno dei soggetti abilitati, secondo l'individuazione contenuta nel secondo comma.

La questione di illegittimità costituzionale del comma 2 art. 12, sollevata in relazione alla compressione del diritto di difesa nella parte in cui conferisce a soggetti diversi dagli avvocati la possibilità di prestare assistenza tecnica (art. 24 Costit.), è stata ritenuta manifestamente infondata dalla Corte delle leggi (ordinanza n. 210 del 20/5/1998) poiché "non irragionevole" la disciplina in esame tenendo conto dell'adeguatezza delle nozioni tecniche possedute da ragionieri e commercialisti rispetto alla materia di competenza delle Commissioni tributarie.

Chiusa tale breve parentesi, va affrontato in radice la questione dell'assistenza tecnica che nel processo civile è quella del "difensore" che si aggiunge a quella del "rappresentante" in nesso indissolubile (assistenza e "ministero"), mentre nel nostro processo rimane isolata.

L'avvocato, il commercialista, il ragioniere e così via hanno solo funzione difensiva, non anche la rappresentanza in giudizio della parte processuale, questa è e rimane il singolo ricorrente.

Il conferimento dell'incarico può avvenire: 1) con atto pubblico; 2) scrittura privata autenticata; 3) su atto del processo con firma per autentica del difensore; 4) in udienza oralmente dandosene atto nel verbale. (comma 3 art. 12).

Il comma 5 del medesimo art. 12 D.Lgs 546 prevede la possibilità della difesa personale per le controversie di valore inferiore a 5 milioni (valore che va inteso secondo le note regole indicata dalla stessa norma), tuttavia il giudice "può" ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica, entro un termine fissato a pena di inammissibilità del ricorso.

Il comma 6 prevede in ogni caso la difesa personale dei ricorrenti in possesso dei requisiti *ex* comma 2.

Dal fatto che il ricorso debba essere sottoscritto dal difensore (art. 18 co. 3) a pena di inammissibilità (art. 18 co. 4) e la sua morte determina l'interruzione del processo (art. 40 co. 1 lett. b) – disposizioni proprie della disciplina della rappresentanza nel processo civile – si vorrebbe dedurre che sostanzialmente il legislatore abbia inteso attribuire al difensore anche la rappresentanza della parte.

Non mi pare possa condividersi una tale posizione, poiché la legge delega – cui il legislatore delegato si è adeguato – prevedeva solo la “disciplina dell’assistenza tecnica”, mentre le norme su sottoscrizione del ricorso a pena di inammissibilità ed interruzione sono perfettamente compatibili con il diritto di difesa – di rango costituzionale – che si è voluto salvaguardare.

7a Questione circa l’INAMMISSIBILITÀ del ricorso non sottoscritto dal difensore, per le controversie di valore superiore ai 5 milioni, in relazione alla stessa sanzione (INAMMISSIBILITÀ) disposta in caso di inottemperanza della parte all’ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica anche nelle cause di valore inferiore ai 5 milioni.

La corrente interpretazione dell’art. 18 comma 4 (in relazione al comma precedente) D.Lgs 546 – adottata anche da Cass. 3/3/1999 n. 1781 – è che nella causa di valore superiore alla soglia dei 5 milioni “l’eventuale costituzione della parte privata senza assistenza di difensore va considerata ‘*tamquam non esset*’ e non comporta alcun intervento correttivo o sanante da parte dell’organo giudicante”. Onde la previsione di inammissibilità del ricorso non sottoscritto dal difensore.

Quando, invece, in controversie di valore inferiore a quel limite la parte che ha sottoscritto personalmente il ricorso viene invitata a munirsi di assistenza tecnica, l’inammissibilità scatta solo nel caso l’ordine del giudice non venga rispettato nel termine fissato (art. 12 comma 5 D.Lgs 546).

Proposta questione di illegittimità costituzionale degli articoli sopra ricordati: “nella parte in cui, nei giudizi innanzi alle Commissioni tributarie, il cui valore ecceda i cinque milioni, sanzionerebbe con l’inammissibilità il ricorso sottoscritto dal solo contribuente, senza prevedere che quest’ultimo possa nominare un difensore in un momento successivo, eventualmente su disposizione del presidente o del collegio” per violazione degli artt. 3 e 24 della Costit., la Corte delle leggi, con sentenza interpretativa di rigetto n. 189 del 13/6/2000 ha dichiarato NON FONDATA la questione, ritenendo che la norma denunciata è suscettibile di essere interpretata in modo da escludere in radice i dubbi sollevati dal giudice a quo, con eliminazione dei paventati ostacoli all’esercizio del diritto di difesa dinanzi al giudice tributario di primo grado.

La previsione di inammissibilità del ricorso *ex art. 18 co. 4* si riferisce al caso in cui il ricorso non sia sottoscritto a norma del comma precedente (comma 3), che a sua volta – nel caso in cui il ricorso sia sottoscritto personalmente – fa valere “quanto disposto dall’art. 12 co. 5 D.Lgs 546” (prima il richiamo era al comma 6, cioè alla possibilità di difendersi personalmente in caso di possesso dei requisiti abilitativi).

Il richiamo globale al comma 5 – precisa la Corte Cost. – comprende il meccanismo dell’ordine da parte dell’organo giudiziario, con la conseguenza

che solo in conseguenza di ordine ineseguito, può essere dichiarata l'inammissibilità del ricorso anche per cause di valore superiore ai 5 milioni.

La sentenza della Corte Cost. è stata commentata criticamente da più parti, ma non si tiene conto che tale soluzione interpretativa, non solo risulta più adeguata alla legge delega in punto di "assistenza tecnica", ma è anche quella più aderente alla Carta Cost. in relazione alla denunciata violazione degli artt. 3 e 24 Cost., che sarebbe stata dichiarata in caso di diversa interpretazione.

Passando ad altro argomento sempre attinente all'assistenza tecnica del ricorrente, il problema se la delega al difensore possa essere rilasciata in data posteriore alla notifica del ricorso, ma sempre prima della costituzione della parte, è stato risolto negativamente (nel senso della necessità di preesistenza del mandato alla notifica del ricorso) da Cass. 2/8/2000 n. 10133, con riferimento al dato normativo dell'art. 18 D.Lgs n. 546.

La soluzione data dalla Corte Cost. in ordine alla firma del ricorso (che trova, tra l'altro, risonanza nel fatto che l'assistenza tecnica può essere conferita anche in sede di udienza pubblica) ed al momento in cui scatta la inammissibilità, dovrebbe – invece – fare rivedere quella posizione.

## 8. ASSISTENZA e rappresentanza tecnica del RESISTENTE

Nel giudizio di primo grado dinanzi alle Commissioni l'ufficio dell'Agenzia delle entrate come l'ente locale stanno in giudizio senza assistenza tecnica, poiché come si è visto questa è prevista dall'art. 12 solo per le parti "diverse" dai resistenti.

L'art. 12 co. 4, tuttavia, prevede per l'Ufficio sorpadetto la facoltativa assistenza mediante l'Avvocatura dello Stato nel giudizio di secondo grado.

Quanto al ricorso per cassazione, qualche problema nasce – in ordine alla notifica della sentenza di 2° grado dalla quale deve decorrere il termine d'impugnazione – a causa della successione dell'Agenzia delle entrate all'Amministrazione finanziaria dello Stato, poiché la domiciliazione presso l'Avvocatura (prevista per legge per l'Amministrazione finanziaria *ex* art. 21 L. n. 133/99) non sarebbe più possibile in favore dell'Agenzia. Questa, infatti, pur avendo personalità di diritto pubblico, non è un Ente Statale e quindi non può godere dell'assistenza dell'Avvocatura in via organica e permanente e conseguentemente trovare domiciliazione presso di essa.

La notifica della sentenza gravata di ricorso deve avvenire presso l'Agenzia. Della difesa dinanzi alla Corte Suprema va incaricata di volta in volta l'Avvocatura.

Anche l'assistenza in giudizio della Regione, in relazione alla legitti-

mazione ad essere parte nei giudizi relativi a “tributo speciale per la discarica dei rifiuti solidi” ed Irap, fa nascere non poche perplessità.

Intanto la Regione non rientra nel concetto di “ente locale” (artt. 10, 11, 12) e quindi non sono alla stessa riferibili le norme del D.Lgs n. 546, che usano tale espressione.

Sarebbe, invece, una “parte diversa” dell’Ufficio dell’Agenzia o dall’ente locale (art. 12 co. 1) che dovrebbe essere assistito da un difensore abilitato, soluzione che lascia molto perplessi dato il diverso trattamento (rispetto agli altri soggetti impositori) non giustificabile altrimenti che con l’omesso aggiornamento delle disposizioni sul processo tributario.

Rimane solo la possibilità, in attesa di intervento legislativo, di una interpretazione estensiva dell’ENTE LOCALE.

Per concludere occorre ricordare che le CONSEQUENZE in CASO DI CARENZA dei presupposti o delle condizioni attinenti alle parti del processo tributario comportano la definizione in rito della lite, secondo le varie categorie di vizi noti nella dottrina processualistica civile, quando non risultino desumibili dalle norme del D.Lgs n. 546. Sono infatti insanabili:

La carenza di capacità di esser parte, di legittimazione ad agire e/o a resistere e la carenza di interesse.