

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

*Relatore:*

Dott. Franco MOROZZO DELLA ROCCA

Procuratore Generale Onorario presso la Corte di Cassazione in pensione.  
Presidente di Sez. presso la Commissione Trib. Prov. di ROMA

*Identificazione delle parti nel giudizio tributario.*

L'art. 10 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 individua le parti del processo dinanzi alle Commissioni tributarie con una formula di facile lettura, alle soglie della ovvietà, contrapponendo al ricorrente l'ufficio della Amministrazione finanziaria, o l'Ente locale, od il Concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

È del tutto ovvio, infatti, che il ricorrente, per il solo fatto di avere formulato una domanda giudiziale con la proposizione del ricorso, sia parte del processo; e ciò anche nel caso in cui egli non sia affatto legittimato a contestare la pretesa tributaria od il rifiuto dell'atto richiesto, perché non parte del rapporto tributario controverso.

La formula dell'art. 10 è in realtà incompleta e formalmente scorretta.

È incompleta, perché oltre al ricorrente ed all'ufficio resistente possono inserirsi nel processo altre parti, per intervento volontario od a seguito di chiamata in causa (art. 14 D.Lgs 546/1992). È formalmente scorretta, perché non è vero che la parte resistente si individui nell'Ufficio o nell'Ente che ha emesso il provvedimento impugnato: la parte resistente si individua nell'Ufficio o nell'Ente contro il quale il ricorrente propone le sue domande, anche se del tutto estraneo al rapporto di imposta ed erroneamente individuato dal ricorrente. Il legislatore, evidentemente, si è riferito dal lato attivo alla posizione processuale del ricorrente in quanto tale, dal lato passivo alla posizione sostanziale dell'Ufficio o dell'Ente in quanto parte del rapporto tributario controverso.

Quelli tra voi che già hanno esperienza di giudizio e di procedure, conoscono bene la distinzione tra legittimazione processuale, legittimazione sostanziale e titolarità (in fatto) del rapporto controverso, distinzione che l'art. 10 sembra ignorare.

Anche nel processo civile ordinario può accadere che l'attore, per errore o per altri motivi, chiami in giudizio un soggetto non legittimato in ordine alle sue domande. Più raramente accade che l'attore incorra in errore sulla pro-

pria qualità di soggetto legittimato; o, comunque, di soggetto interessato alla vicenda, che intende portare alla cognizione del giudice. Nel processo tributario, invece, entrambe le situazioni si verificano con una certa frequenza: non sempre gli atti di imposizione sono sufficientemente chiari e non sempre il contribuente è in grado di interpretarli. Ne nascono problemi, la cui soluzione non è sempre agevole.

In via generale dobbiamo ricordare che la legittimazione del ricorrente si fonda sulla sua qualità di soggetto gravato dall'atto di imposizione, o di soggetto leso dal silenzio rifiuto dell'Amministrazione in ordine ad una sua domanda di rimborso di imposta. Il ricorso di un soggetto privo di tale legittimazione va dichiarato inammissibile, perché inidoneo a fondare il potere-dovere del giudice di emettere una decisione sul rapporto, proprio in ragione della estraneità del ricorrente al rapporto stesso. Analogamente la legittimazione del resistente si fonda sulla sua qualità di ufficio od ente, che ha emesso il provvedimento impugnato o che non ha emesso il provvedimento richiesto; ed anche il difetto di legittimazione della parte resistente importa inammissibilità del ricorso, non essendo consentito al giudice di pronunciare sul rapporto nei confronti di soggetto – nel caso: la parte resistente – che già alla stregua delle enunciazioni del ricorrente risulta ad esso estraneo.

Non sempre, però, la pronuncia di inammissibilità è idonea a definire esaustivamente la vicenda nei confronti dello sfortunato ricorrente, indotto in errore dal singolare modo in cui gli atti di imposizione sono stati compilati o notificati. Ad esempio, accade con una certa frequenza che atti di imposizione siano notificati ad una persona giuridica o ad altro ente collettivo nella persona di soggetto, che non ne ha la rappresentanza: soggetto che li impugna proprio al fine di far constare sia tale difetto, sia la nullità della notificazione, che ne consegue. Riterrei che la nullità in questione possa e debba essere fatta valere dall'ente collettivo nel tempo e con le forme opportune; ma sarebbe fuori della realtà pensare che la persona fisica, erroneamente qualificata come rappresentante di un debitore di imposta, non abbia interesse a contestare l'atto di imposizione nella parte in cui gli attribuisce tale errata qualifica, dalla quale potrebbero derivare conseguenze tributarie per lui sfavorevoli. Mi sono più volte chiesto se questo interesse possa giustificare una pronuncia di accoglimento del ricorso (esistono anche decisioni di Commissioni tributarie in questo senso); ma sono arrivato alla conclusione che questo interesse può essere soddisfatto da una pronuncia di inammissibilità, il cui dispositivo sia integrato da una motivazione di estraneità del ricorrente, appunto, al rapporto tributario. È bene non dimenticare, infatti, che il contenuto di una decisione risulta dal suo dispositivo integrato dalla motivazione che lo sorregge: anche una decisione di inammissibilità, se motivata dalla estraneità del ricorrente al rapporto tributario, può dunque soddisfare il suo interesse a non esservi coinvolto.

Il problema presenta aspetti di maggiore complessità – e la giurisprudenza al riguardo è ancora lontana da un soddisfacente assestamento – quando ricorra una delle ipotesi considerate dall’art. 5 T.U.I.R..

Come certamente ricordate, ai fini della irpef i redditi della società di persone (e degli altri enti ad essa assimilati dal citato art. 5) sono direttamente imputati ai soci in ragione della loro quota; e l’art. 40, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 dispone che alla rettifica delle dichiarazioni presentate da tali società ed associazioni si proceda con unico atto ai fini della imposta (locale) dovuta dall’ente collettivo e della imposta sul reddito (irpef od irpeg) dovuta dai singoli soci od associati.

Sul piano operativo era ed è ovvio l’interesse degli uffici a notificare gli accertamenti in rettifica sia all’ente collettivo che ai singoli soci od associati. Sul piano del contenzioso si è posto e si pone il problema della legittimazione del socio od associato, che non abbia ricevuto la notificazione di un atto di imposizione formalmente emesso nei suoi confronti, ad impugnare – in proprio e in nome e per conto dell’ente collettivo – l’accertamento notificato a questo, avendone avuto solamente di fatto conoscenza. La giurisprudenza della Corte di Cassazione lascia al riguardo perplessi.

Sul piano sostanziale, infatti, la Corte non ha mancato in passato di sottolineare la totale dipendenza del reddito da partecipazione del socio dalla entità di quello accertato in capo alla società, sino a negare che il socio potesse rimettere in discussione il proprio reddito dopo che l’accertamento a carico della società fosse diventato definitivo (Cass. Sez. I°, 6 agosto 1992, n.9313); ma ha escluso che dal carattere unitario dell’accertamento, a norma del citato art. 40, potesse desumersi una necessità di notificazione, oltre che alla società, anche ai soci (Cass. Sez.I, 17 settembre 1992, n. 10667; Cass Sez.V°, 27 gennaio 2001, n. 1184), privi in quanto tali della legittimazione processuale nel giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale (Cass. n. 1184/2001 citata). Occorre aggiungere che la Corte in questa ultima sua pronuncia si è resa conto della impossibilità di lasciare privo di difesa il socio, rimasto estraneo al giudizio tra il Fisco e l’ente collettivo; ed ha perciò chiarito che al socio non può comunque essere preclusa in altro giudizio la contestazione nel merito dell’accertamento del suo reddito di partecipazione, a nulla rilevando il fatto che nel frattempo l’accertamento del reddito sia divenuto definitivo per l’ente collettivo.

Il contrasto tra la prima e l’ultima massima è probabilmente apparente: il problema del rapporto tra definitività del reddito accertato in capo alla società e non definitività del reddito di partecipazione, poi accertato in capo al socio, è stato esaminato dalla Corte con l’occhio al solo problema della legittimazione processuale; e non vi è dubbio che sotto il profilo processuale non è possibile ritenere che vi sia una sorta di identità tra socio e società, tale da giustifi-

care una immediata, diretta ed automatica estensione al primo degli effetti del giudicato formatosi in capo alla seconda; come non vi è dubbio che nel rapporto tra socio e società non possono essere individuate note di litisconsorzio necessario. Ma le indicazioni offerte dalla Corte sono tutt'altro che appaganti.

La possibilità per il socio di intervenire nel processo iniziato su ricorso della società (con intervento adesivo e senza possibilità di ampliare il tema della decisione al di là delle domande della società) non risolve il problema: che è e resta quello della legittimazione del socio ad impugnare l'accertamento in rettifica emesso nei confronti della sola società, ma utile ai fini della irpef da lui stesso dovuta. Probabilmente occorre rivedere i termini del problema, chiedendosi se l'atto di imposizione, tipicamente previsto dall'art. 40 D.P.R. 600/1973 per la definizione del reddito di partecipazione ai fini irpef e, come tale, idoneo a pregiudicare il socio, esista anche per lui e sia da lui impugnabile per il solo fatto di esistere e di essere idoneo ad incidere sulla sua sfera patrimoniale, pur se la sua efficacia nei suoi confronti non sia ancora attuale per difetto di personale notificazione. A nessuno, finora, in materia di imposta di registro, è mai venuto in mente di affermare che la facoltà per l'ufficio di notificare ad uno e non ad altro dei condebitori in solido si risolva in un possibile difetto di legittimazione processuale del condebitore non notificato. Pur se ente collettivo e socio non sono condebitori solidali di una stessa imposta, non riesco, perciò, a vedere un difetto di legittimazione del socio ad impugnare, sia pure nei limiti del suo interesse di mero partecipante, l'accertamento a carico della società, posto che quell'accertamento esprime anche una pretesa dell'Amministrazione di commisurare il suo reddito da partecipazione a quello sociale.

### **La costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente**

La proposizione del ricorso (mediante notificazione, o spedizione, o diretta consegna alla controparte) non è sufficiente per costituire il rapporto processuale: che è non solamente rapporto tra ricorrente e resistente, ma anche rapporto tra le parti ed il giudice. Perché il giudice sia investito del potere-dovere di prendere cognizione della controversia è necessario che ne sia investito formalmente. Nel processo tributario tale investitura è lasciata alla iniziativa del solo ricorrente. È, inoltre, necessario che il giudice sia posto in condizioni di conoscere con certezza la identità delle parti e la materia del loro contendere. Queste due esigenze elementari sono soddisfatte attraverso la costituzione delle parti, disciplinata nel processo tributario, dagli artt. 22 e 23 D.Lgs. 546/1992.

Nell'ordinario processo civile l'iniziativa della costituzione del rapporto

con il giudice è lasciata generalmente ad entrambe le parti, perché entrambe possono avervi interesse. Nel processo tributario tale iniziativa è, invece, riservata al solo ricorrente; e solamente se vi sia stata costituzione del ricorrente sorge l'interesse del resistente a costituirsì a sua volta.

*La costituzione del ricorrente* (art. 22 D.Lgs. 546/1992) è soggetta, infatti, ad un termine perentorio: entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso il ricorrente deve provvedere, sotto pena di inammissibilità, a depositare nella Segreteria della Commissione tributaria adita gli atti necessari per rendere attuale il potere-dovere della stessa Commissione di prendere cognizione della controversia: cioè il ricorso con la prova della sua notificazione, o spedizione o consegna all'Ente od Ufficio resistente. È ovvio che, se il ricorrente ha notificato il ricorso a mezzo ufficiale giudiziario, deve depositare l'originale restituito dal detto ufficiale, con la relata di avvenuta notifica; se abbia proposto il ricorso mediante consegna diretta all'Ente impositore, deve depositare la copia rimasta in suo possesso con la ricevuta del detto Ente od Ufficio; se lo abbia proposto spedendolo per posta, deve pure depositare la copia in suo possesso con la ricevuta della raccomandata.

Il Legislatore si è preoccupato – non si sa mai – della possibilità che la copia del ricorso (consegnato o spedito per posta: il problema non si pone per i ricorsi notificati a mezzo di ufficiale giudiziario) sia difforme dall'originale consegnato o spedito per posta: della conformità deve rendersi garante il ricorrente, con apposita dichiarazione in calce alla copia depositata in segreteria. Tale dichiarazione di conformità non sembra necessaria nel caso in cui l'Ente o l'Ufficio abbiano rilasciato ricevuta mediante timbro apposto direttamente sulla copia del ricorso.

Con il ricorso il ricorrente deposita anche il proprio fascicolo, destinato a restare in atti per tutta la durata del processo: nel fascicolo va inserito l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, oltre ai documenti che il ricorrente ritiene di suo interesse.

Va precisato che la sanzione di inammissibilità è prevista nel citato art. 22 con riferimento a due sole situazioni: il superamento del termine di trenta giorni, di cui al comma 1, e la non conformità della copia del ricorso all'originale notificato. Si tratta in entrambi i casi di una inammissibilità rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non sanabile neppure con la costituzione in giudizio, senza eccezioni, della parte resistente.

Due recenti sentenze della Cassazione (Sez.V, n. 11781 del 3 aprile 2001 e n. 8829 del 28 giugno 2001) hanno affrontato il problema della forma della costituzione in giudizio; ed hanno ritenuto che il deposito, menzionato senza ulteriori specificazioni dall'art. 22, debba avvenire, a pena di inammissibilità, per consegna diretta dei documenti ad opera del ricorrente o del suo difenso-

re (o di persona da loro delegata). La costituzione in giudizio richiederebbe, cioè, un diretto contatto tra ricorrente, o persona da lui delegata, e Segreteria; sarebbe, invece, inammissibile la costituzione mediante invio degli atti alla Segreteria a mezzo del servizio postale, come da molti praticato.

Non condivido questa giurisprudenza, non ancora consolidata (ho notizia di altra decisione di segno opposto) e, per quanto posso saperne, contrastata all'interno della stessa Corte. Ritengo, infatti, che l'art. 22 detti una disciplina della costituzione del ricorrente esaustiva e sufficiente in relazione alle esigenze del processo tributario; che il principio di libertà delle forme, consacrato nell'art. 121 cod. proc. civ., operi tutte le volte che, come nel caso della costituzione in giudizio del ricorrente, la normativa appositamente dettata sia sufficiente per il raggiungimento dello scopo dell'atto disciplinare che sia arbitrario pretendere di conformare la disciplina della costituzione in giudizio nel processo tributario a quella della iscrizione a ruolo delle cause dinanzi ai Tribunali ordinari ed alle Corti d'Appello, piuttosto che a quella della costituzione dinanzi ad altri giudici, senza tenere conto dei ben diversi effetti sostanziali, che una pronuncia di inammissibilità produce nel campo tributario. Oltre a ciò ho l'impressione che la Corte abbia assimilato il deposito degli atti in segreteria, ai fini della costituzione in giudizio, ad una sorta di negozio giuridico processuale, dimenticandosi che la sua stessa giurisprudenza in materia di iscrizione delle cause a ruolo qualifica tale attività come esecutiva. Sul piano operativo suggerirei a tutti voi di ricordare che siamo chiamati a rendere giustizia e non a ricercare scuse per evitare di decidere le controversie nel merito, appigliandoci ad inammissibilità non espressamente previste dalla legge processuale tributaria.

*La costituzione in giudizio dell'Ente od Ufficio resistente* (art. 23 D.lgs. 546/1992) deve avvenire entro sessanta giorni dalla notificazione o dalla consegna del ricorso o dalla sua ricezione a mezzo del servizio postale. Ciò non significa che una successiva, tardiva costituzione sia preclusa: la inosservanza del detto termine non impedisce, infatti, al resistente di costituirsi fino alla udienza di trattazione; limita, invece, grandemente le sue possibilità di difesa, perché solamente costituendosi nel termine il resistente può utilmente proporre le eccezioni processuali e di merito non rilevabili di ufficio dal giudice ed indicare le prove, di cui intende valersi. Il processo tributario, come il processo civile, esige che tutta la materia controversa sia posta a disposizione del giudice fin dalla costituzione delle parti; non ammette la formulazione di domande od eccezioni nuove dopo il decorso del termine per la costituzione in giudizio, se non si tratti di domande ed eccezioni rese attuali dalle altrui difese tempestivamente svolte. La costituzione del resistente deve avvenire con modalità analoghe a quella del ricorrente: il fascicolo deve contenere le controdeduzioni con le relative copie a disposizione delle altre parti.

È evidente che la perentorietà del termine stabilito per la costituzione dell'attore non lascia spazio per una sua costituzione tardiva; come dovrebbe essere evidente che la mancata costituzione del resistente dà luogo ad una situazione di sua contumacia. Il resistente, tuttavia, come ogni contumace, può costituirsi tardivamente, per lo svolgimento delle sue difese, con le preclusioni che derivano dalla tardività della sua costituzione in giudizio: gli sarà, in particolare, preclusa la proposizione di eccezioni non rilevabili di ufficio dal giudice; come il ricorrente, invece, potrà produrre documenti fino a venti giorni prima della udienza di trattazione e depositare memorie fino a dieci giorni prima. È opinione diffusa – e mi sembra del tutto ragionevole – che il resistente possa comunque comparire alla pubblica udienza (eventualmente fissata ad istanza del ricorrente) per svolgervi le sue difese orali.

### **Il problema della successione degli uffici a seguito della riforma del Ministero dell'economia e finanze: l'istituzione delle Agenzie fiscali**

L'ansia – sarei tentato di dire: la mania – riformatrice che ha contraddistinto l'ultimo decennio si è manifestata, tra l'altro, con una serie di provvedimenti, che hanno profondamente innovato la struttura degli uffici fiscali. La riforma progettata nei primi anni novanta (D.P.R. 27 marzo 1992 n. 287) prevedeva la istituzione di Uffici unici delle Entrate destinati ad assorbire le competenze e le funzioni operative in materia di imposte, sia dirette che indirette, all'epoca ripartite tra uffici diversi; ed il potenziamento dei Centri di Servizio con competenze estese alle imposte indirette. Quella riforma è divenuta realtà solamente nel gennaio 2000, appena in tempo per essere travolta dalla istituzione delle Agenzie fiscali, previste dal D.Lgs. 30 luglio 1999 n. 300.

Il passaggio da un sistema di uffici distinti in ragione della materia trattata, ma facenti parte di unica organizzazione statale, ad un sistema di uffici unici con competenza per tutti i tributi non aveva nulla di rivoluzionario. Tuttavia, quando nel gennaio 2000 i nuovi uffici delle entrate sono subentrati ai precedenti, era inevitabile che molti ricorsi fossero ancora per qualche tempo notificati o spediti ai vecchi uffici non più esistenti. Molti di noi hanno ritenuto che ciò non inducesse inammissibilità, dal momento che i ricorsi risultavano comunque ricevuti senza eccezioni dai nuovi uffici e dal momento che l'art. 40 D.Lgs. 546/1992 sembra affermare, sia pure per altri fini, la irrilevanza delle vicende soggettive dell'ufficio resistente. Credo che non vi fosse motivo per dubitare che i ricorsi proposti contro i vecchi uffici, anziché contro gli uffici delle entrate, all'inizio dell'anno 2000 potessero e dovessero essere salvati. Una sostanziale continuità andava ravvisata tra vecchia e nuova organizzazione di unica persona giuridica – lo Stato come Amministrazione

delle finanze –; e, ripeto, non mi risulta che eccezioni al riguardo siano state sollevate dagli uffici. Abbiamo per lo più ritenuto che prima di prendere atto della mancata costituzione dell'ufficio (e poi della agenzia) si potesse provvedere per il rinnovo della notificazione del ricorso; e che la salvezza del ricorso potesse comunque essere legata al fatto che il contribuente si era attenuto alle istruzioni riportate sull'atto impugnato.

Più complessa appare la situazione determinata nel gennaio 2001 dalla entrata in funzione delle agenzie (Agenzia delle Entrate ed Agenzia del Territorio: il problema non ha riguardato la materia doganale).

Le innovazioni previste dal D.Lgs. 300/1999, infatti, sono state di ben diversa portata: le Agenzie sono persone giuridiche pubbliche distinte dalla Amministrazione dello Stato; e tale loro distinta personalità giuridica pone, nella successione ai cessati uffici unici, un problema formale più evidente. Riterrrei che, nonostante tutto, l'appartenenza delle Agenzie alla Pubblica Amministrazione consenta ancora di fare riferimento alla indicazione offerta dal citato art. 40 D.Lgs 546/1992 per ritenere che, ai fini del processo tributario, la successione di una nuova struttura organizzativa alla vecchia non abbia particolare rilevanza.

Il fatto è che l'entrata a regime della nuova organizzazione è stata coordinata in modo non proprio perfetto. L'entrata in funzione delle nuove Agenzie è stata disposta ed è di fatto avvenuta in forza del D.M. 28 dicembre 2000, con effetto dall'1 gennaio 2001; ma il D.M. è stato pubblicato solamente sulla gazzetta ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001. Vi è stato, dunque, un periodo di almeno 20 giorni, nel quale gli interessati hanno continuato a proporre i loro ricorsi contro i vecchi uffici: i quali hanno continuato a riceverli senza eccezione alcuna. La situazione è stata aggravata dalla soppressione dei Centri di Servizio.

Si tratta di strutture risalenti al D.P.R. 28 novembre 1980 n 787, concepite per il controllo e la liquidazione in tempi brevi delle dichiarazioni dei redditi e per le conseguenti iscrizioni a ruolo; il D.P.R. 287/1992 ne aveva previsto il potenziamento con affidamento di altre funzioni. I Centri di Servizio non erano, tuttavia, legittimati passivi nel processo tributario; ed il legislatore aveva risolto il problema della separazione tra funzione amministrativa dei Centri e legittimazione processuale dell'Amministrazione finanziaria inventando uno speciale modo di proposizione del ricorso contro i loro atti. L'art. 10 D.P.R. 787/1980 prevedeva, infatti, che contro di essi il ricorso fosse proposto mediante spedizione per posta dell'originale (intestato alla Commissione tributaria) al Centro di Servizio e con il successivo deposito della copia, dopo sei mesi, in Commissione; la parte processuale non era, tuttavia, il Centro di Servizio, ma l'Ufficio delle entrate competente in ordine al rapporto controverso. Tutto ciò era, ovviamente, funzionale ad un riesame im-

mediato della materia controversa da parte del Centro per una eventuale soluzione in via amministrativa.

L'entrata in funzione delle nuove Agenzie l'1 gennaio 2001 ha di fatto e di diritto determinato la successione dei nuovi organismi ai precedenti in tutti i rapporti pendenti. Sarebbe stato ragionevole, dunque, ritenere che, venuta meno la precedente organizzazione, anche i ricorsi contro gli atti dei cessati Centri di servizio rientrassero nel regime comune del D.Lgs. 546/1992. Per contro, il regolamento di organizzazione del Ministero della economia adottato con DPR 26 marzo 2001 n. 107 (regolamento autorizzato dall'art. 58, comma 3, D.Lgs. 300/1999 ed emanato nelle forme di cui all'art. 17, comma 4 bis, L. 23 agosto 1988 n. 400) all'art. 23 ha elencato, tra le norme abrogate per effetto della entrata a regime della riforma, anche il D.P.R. 787/1980, ma ad eccezione del suo art. 10. Nella opinione governativa, dunque, la procedura prevista per la proposizione dei ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio sarebbe sopravvissuta ai Centri stessi.

Non credo che tale opinione possa essere condivisa. La procedura del citato art. 10 aveva un senso quando il Centro e l'Ufficio delle entrate si spartivano le due funzioni, di riesame amministrativo della vicenda (cosiddetta autotutela) e di costituzione in giudizio contro il ricorrente; ed era praticabile in ragione della esistenza del Centro, quale struttura autonoma nell'ambito della organizzazione degli uffici. Non ha alcun senso oggi. Va sottolineato che il D.P.R. 107/2001 è formalmente atto amministrativo e può quindi essere disapplicato, se ritenuto illegittimo, dalle Commissioni.

Resta il problema pratico dei ricorsi proposti contro atti provenienti dai cessati Centri di servizio, che ancora oggi continuano ad essere notificati ai contribuenti da qualche Concessionario ritardatario.

Non dispongo di una ricetta per la soluzione del problema. Riterrei che il nostro dovere di giudici sia di fare tutto il possibile per superare le difficoltà derivanti, a danno di un contribuente incolpevole ed ignaro, dal disordine inevitabilmente legato alle riforme della organizzazione degli uffici. Come già in occasione del passaggio agli uffici unici delle entrate, dovrebbe essere nostra cura verificare solamente se il ricorso sia stato ricevuto dalla Amministrazione, nella sua articolazione che, indipendentemente dalla formale denominazione, ha in carico la posizione controversa; e, nel dubbio, ordinare una rinnovazione della notificazione. L'alternativa sarebbe quella di rimettere gli atti alla Corte Costituzionale per violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.) sotto il profilo della mancata previsione di possibile rimessione in termini del ricorrente: un ricorrente che, almeno per i primi quindici giorni del gennaio 2001, aveva tutte le ragioni e tutto il diritto di ignorare la esistenza del D.M. del 28 dicembre 2000 e che, generalmente, nel proporre il ricorso si è attenuto alle istruzioni riportate, come per legge, sull'atto impugnato.

## **Processo con pluralità di parti: litisconsorzio e intervento di terzi nel processo tributario**

Ai sensi dell'art. 14 DLgs. 546/1992 anche nel processo tributario è possibile l'intervento ed è configurabile il litisconsorzio.

La legge di delega aveva fatto carico al legislatore delegato di adeguare il rito tributario a quello civile; ed il legislatore delegato si è, evidentemente, sentito in dovere di disciplinare anche il litisconsorzio e l'intervento. Sembrerebbe, però, che si sia preoccupato più della esigenza di adeguamento al rito civile che dei problemi concreti del giudizio tributario.

Quanto al litisconsorzio il problema pratico non riguardava certamente quello cosiddetto necessario.

Nel vasto mondo dei tributi conosciamo moltissime situazioni di solidarietà, sia attiva che passiva: più debitori in solido di uno stesso tributo o più creditori in solido di somme da ottenere in rimborso possono essere separatamente compulsati dall'Amministrazione o possono singolarmente impugnare gli atti o il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione. La solidarietà, però, non dà luogo ad ipotesi di litisconsorzio necessario, perché nulla vieta che il giudicato si formi nei confronti di uno solo dei debitori in solido o di uno solo dei creditori in solido. Dal lato della Amministrazione è possibile individuare ipotesi di legittimazione passiva concorrente od alternativa (ad esempio: tra agenzie e concessionari; tra uffici diversi; tra enti impositori diversi); ma anche in questo caso non si può parlare di litisconsorzio necessario, perché il rapporto processuale potrebbe benissimo instaurarsi separatamente nei confronti dei vari legittimati. L'unica ipotesi di litisconsorzio necessario teoricamente ipotizzabile interessa le impugnazioni: sulla scia di una nota costruzione processualcivile si può, infatti, ipotizzare che la sentenza di primo grado, con la quale sia stato risolto un problema di legittimazione alternativa, dia luogo nel successivo giudizio di impugnazione ad una causa inscindibile, da trattare nei confronti di tutte le parti del giudizio di primo grado. A questa sola, rarissima ipotesi, riterrei che possa riferirsi la disposizione del comma 1 dell'art. 14, ai cui sensi "se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi". Solamente a questa ipotesi si riferisce, dunque, anche il successivo comma 2, che, nel caso, fa carico alla Commissione (direi meglio: al giudice della impugnazione) di provvedere per la integrazione del contraddittorio, se la parte non abbia già provveduto.

Il problema pratico era ed è un altro. Proprio la frequente ricorrenza di situazioni di solidarietà passiva (si pensi alla pluralità di debitori solidali nella

imposta di registro), di scarso rilievo dal punto di vista dogmatico, postulava la adozione di strumenti idonei ad evitare contraddittorietà di giudicati su uno stesso rapporto tributario. L'art. 14 non offre una soluzione soddisfacente.

*Quanto al litisconsorzio facoltativo*, infatti, il comma 3 dell'art. 14 si limita a prevedere che possano intervenire volontariamente, od essere chiamati in giudizio, i soggetti che, insieme con il ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. Purtroppo il successivo comma 6, nel definire i poteri processuali della parte chiamata in causa od intervenuta volontariamente, chiarisce che essa non può impugnare autonomamente l'atto, se al momento della sua costituzione in giudizio sia già decorso, per lei, il termine di decadenza.

La formulazione è imperfetta: la chiamata in causa è atto della parte già costituita; ed è quindi ragionevole che non sia idonea a prorogare il termine di decadenza a vantaggio del chiamato. Questo potrà impedire la decadenza con un proprio atto processuale, che sarà, ovviamente, la sua costituzione in giudizio. Colui che interviene nel processo, per contro, ne assume l'iniziativa con la notificazione alle altre parti di apposito atto, che, ove contenga impugnazione dell'atto di imposizione, ha natura sostanziale e formale di ricorso, come tale impeditivo della decadenza, se ancora non verificatasi. Del resto, anziché intervenire nel processo già instaurato dal condebitore solidale, egli potrebbe comunque impugnare autonomamente l'atto di imposizione ed eventualmente chiedere la riunione del suo ricorso al diverso procedimento instaurato da quello.

Il modesto effetto delle previsioni dell'art. 14 sembra dunque quello di evitare contrasti di giudicati su obbligazioni tributarie solidali, anticipando in sede di giudizio soluzioni eventualmente raggiungibili ex post, fuori di esso, con l'applicazione dell'art. 1306 cod. civ: che, come certamente ricordate, consente al condebitore solidale, rimasto estraneo alla vicenda contenziosa, di invocare il giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore.

Riprendendo il tema della posizione del socio rispetto alla società di persone (art. 5 D.P.R. 917/1986 ed art. 40 D.P.R. 600/1973), mi chiedo se in realtà non si ponga anche lì un problema di comunanza di causa, con la possibilità di superare in via di intervento o di chiamata in giudizio le difficoltà sopra prospettate.

### **La capacità delle parti e la rappresentanza in giudizio**

L'art. 11 D.Lgs. 546/1992 consente alle parti diverse dall'ente impositore di stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale, con

speciali semplificazioni formali per il conferimento della procura ai parenti od affini entro il quarto grado ed ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica (scrittura privata non autenticata). Le Agenzie si sono dotate di speciali "teams" a livello di direzione regionale per ottemperare alla previsione dello stesso art. 11 comma 2. Gli altri enti pubblici, nei cui confronti il ricorso sia proposto, stanno in giudizio mediante il loro organo di rappresentanza.

Altro però è la capacità di stare in giudizio, intesa come capacità di essere parte, altro è il potere di muoversi da soli nel processo e di porre concretamente in essere gli atti processuali (*jus postulandi*).

L'art. 12 D.Lgs 546/1992 ha distinto tra controversie di valore inferiore alle L. 5.000.000 e controversie di valore pari o superiore a tale soglia: per le prime riconosce alla parte il diritto di stare in giudizio senza necessità di assistenza di difensore; per le altre impone alla parte, a pena di inammissibilità del ricorso, di munirsi di difensore già per il compimento dell'atto introduttivo del giudizio (ai sensi dell'art. 18, commi 3 e 4, il difensore deve sottoscrivere il ricorso, a pena di inammissibilità); e lascia al presidente della Commissione o della sezione ed al collegio giudicante il potere di imporre comunque alla parte di munirsi di difensore, se la natura della controversia lo richieda.

Appartiene alla esperienza quotidiana di tutti noi la constatazione della incidenza che un difetto di preparazione tecnico-giuridica adeguata alle esigenze della nuova procedura ha sul risultato dei processi. La previsione dell'art. 12 – della necessità di un difensore abilitato – corrisponde ad una idea largamente dominante nel mondo giudiziario ed è certamente correlata alla più netta configurazione del processo tributario attuale come processo lasciato alla iniziativa di parte. Quanto la visione garantista del legislatore corrisponda alla realtà non spetta a me dirlo. Posso solo rilevare che le categorie professionali, o quasi professionali, di appartenenza del possibile difensore sono elencate nello stesso art. 12, comma 2; e che le scelte delle parti sono ispirate spesso da fattori, che restano misteriosi.

Debbo, peraltro, sottolineare che la previsione dell'art. 12 non incide sulla spettanza dello *jus postulandi* alla parte, capace di porre in essere gli atti processuali personalmente od a mezzo di procuratore, sia pure con la necessaria assistenza di un difensore abilitato. Occorre, infatti, distinguere la assistenza del difensore dalla rappresentanza eventualmente conferita allo stesso difensore: il difensore incaricato della sola assistenza non potrebbe porre in essere atti processuali in nome e per conto della parte, perché il suo compito è solamente quello di assisterla nello svolgimento delle difese, senza sostituirsi ad essa. Il sistema sembra, dunque, imporre alla parte la assistenza del difensore ma non le impone di sostituire il difensore a se stessa, conferendogli procura; ed anche i commi 3 e 4 dell'art. 18 vanno letti, perciò, come ne-

cessità di assicurare che l'assistenza sia attuale sin dalla proposizione del ricorso, e sia documentata già nel ricorso stesso.

Su questa premessa risulta meno difficile accettare la singolare operazione chirurgica compiuta dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 189 del 13 giugno 2000.

La Corte, infatti, non senza un apprezzabile sforzo ermeneutico, probabilmente ispirata da una analoga previsione della norma transitoria di cui all'art. 79 comma 2 D.Lgs. 546/1992, ha dato del combinato disposto dell'art. 18, commi 3 e 4, e dell'art. 12, comma 5, una lettura che consente, in qualche modo, di ovviare alla eventuale omissione del ricorrente: secondo la Corte le norme citate escludono la possibilità di dichiarare inammissibile il ricorso per la mancata nomina del difensore, se prima al ricorrente non sia assegnato un termine perentorio per provvedervi. So bene che questa sentenza non ha del tutto persuaso i colleghi; ed è vero che, trattandosi di una sentenza interpretativa di rigetto della questione di costituzionalità prospettata, non vincola gli altri giudici, liberi di continuare ad interpretare l'art. 18 come la coscienza suggerisce loro. Ma credo che l'autorevolezza della Corte e la sostanziale equità della scelta interpretativa suggeriscano di evitare inutili contrasti, che finirebbero per essere risolti dalla stessa Corte con una pronuncia di illegittimità costituzionale delle norme in esame, già interpretate in modo da evitare sinora una tale pronuncia.

### **L'assistenza tecnica gratuita**

L'art. 13 D.Lgs. 546/1992, in ovvia correlazione con la previsione della assistenza necessaria di un difensore professionale, "assicura" ai non abbienti la detta assistenza secondo le disposizioni comuni sul gratuito patrocinio (RD 30 dicembre 1923 n. 3282 e successive modificazioni). L'attività gratuita di assistenza tecnica è obbligatoria per tutti i soggetti ammessi alla difesa professionale dinanzi alle Commissioni tributarie (cfr. art. 12, comma 2, D.Lgs 546/1992).

Quale livello di assistenza il contribuente possa attendersi da un difensore professionale non retribuito, potete immaginarlo. Da magistrato ordinario ho avuto esperienza di difensori non retribuiti che, per loro scelta morale, hanno assistito la parte, affidata alle loro cure, con lo stesso zelo, che avrebbero mostrato per un cliente pagante; ma li ricordo come rare eccezioni. Riterrei perciò che la funzione dell'art. 13 non sia tanto quella di assicurare una difesa effettiva, quanto, piuttosto, di mettere l'art. 12, nella parte in cui prevede la necessità e la obbligatorietà della difesa, al riparo da eccezioni di incostituzionalità. Certamente il difensore assegnato per il gratuito patrocinio consentirà alla parte di evitare sanzioni di inammissibilità, sottoscrivendo il ricorso e prov-

vedendo per la costituzione in giudizio; ma la difesa effettiva spetterà – mi rendo conto del sospetto di eresia che accompagna questa mia opinione – alla Commissione. Il processo tributario, per fortuna del non abbiente, è caratterizzato da un forte impulso ufficioso ed il giudice ben può sopperire alle deficienze (sostanziali) della difesa indicando questioni da trattare ed ordinando la produzione dei documenti, che ritenga utili ai fini di una giusta decisione.

Va comunque ricordato che, a norma del citato art. 13, presso ogni Commissione tributaria deve essere costituita una commissione per l'assistenza tecnica gratuita, che dovrebbe esaminare le istanze di ammissione alla detta assistenza in tempo utile per la proposizione dei ricorsi da parte del difensore designato. Ammetto che dalla entrata in vigore del nuovo contenzioso tributario (1 aprile 1996) ancora non ho visto parti assistite da difensori assegnati ai sensi dell'art. 13. Evidentemente a Roma i ricorrenti non abbienti sono estremamente rari. Suggerirei a coloro che devono trattare procedimenti, nei quali un non abbiente debba regolarizzare la sua costituzione in giudizio con la nomina del difensore, di assegnare all'interessato un termine abbastanza lungo, tenendo conto della documentazione che deve produrre alla apposita commissione, concernente le sue condizioni economiche e patrimoniali.

### **Questioni pratiche ricorrenti.**

#### **A: il fallito e il curatore: potere di agire e di intervenire**

Non è dato rinvenire nel D.Lgs. 546/1992 disposizioni specialmente riguardanti l'ipotesi di fallimento del soggetto, che intenda impugnare un atto di imposizione o che già abbia impugnato un atto di imposizione (o di rifiuto di rimborso di imposta pagata indebitamente). La posizione del fallito ed i poteri del curatore debbono essere perciò ricostruiti sulla base delle norme comuni e della legge fallimentare.

Mi sia consentito ricordare che il curatore del fallimento non è un rappresentante del fallito; ma che gli atti da lui posti in essere o posti in essere nei suoi confronti restano efficaci nei confronti del fallito una volta che, con la chiusura del fallimento, egli sia tornato *in bonis*.

Effetto del fallimento, come è noto, è quello di privare il fallito della amministrazione dei suoi beni e di investire dell'amministrazione stessa il curatore. Gli atti di imposizione successivi alla sentenza di fallimento devono, quindi, essere emessi nei confronti del Fallimento, con conseguente legittimazione del curatore a ricorrere contro di essi. Riterrei che l'atto di imposizione emesso nei confronti del fallito personalmente ed a lui personalmente notificato dopo il fallimento non abbia effetto nei confronti del curatore e della massa fallimentare.

Il sopraggiungere del fallimento tra la notificazione dell'atto di imposizione e la scadenza del termine per ricorrere legittima il curatore a proporre il ricorso in ragione della assunzione dell'amministrazione del patrimonio del fallito; a maggior ragione il curatore è legittimato ad impugnare l'atto di imposizione che sia stato emesso ed a lui notificato dopo il fallimento. In entrambe le ipotesi l'iniziativa del curatore fa venire meno la legittimazione del fallito, il cui ricorso sarebbe inammissibile per tale motivo.

Se, invece, il processo tributario fosse già pendente al sopraggiungere del fallimento, soccorrerebbe l'art. 40 D.Lgs. 546/1992: il fallimento, infatti, privando il fallito della sua capacità di stare in giudizio, determinerebbe la interruzione del processo, che dovrebbe essere ripreso – a pena di estinzione, con l'ovvio effetto di rendere definitivo l'atto d'imposizione impugnato – con istanza di trattazione entro il termine di sei mesi, di cui al successivo art. 43, comma 2. L'istanza di trattazione dovrebbe essere presentata dal curatore; ma la giurisprudenza in materia fallimentare ha da tempo individuato un correttivo, per la eventualità che il curatore si disinteressi della controversia in corso.

Numerose sentenze, con riferimento al processo ordinario, distinguono, infatti, il caso in cui il curatore, non disinteressandosi della controversia, consapevolmente decida quale atteggiamento assumere al riguardo: sia che opti per la riassunzione, sia che consapevolmente opti per la non riassunzione, la sua scelta evidenzia la acquisizione del rapporto controverso al fallimento ed esclude una legittimazione del fallito alla prosecuzione del processo. Se, invece, il curatore non assuma al riguardo decisione alcuna, semplicemente disinteressandosi della vicenda, la giurisprudenza riconosce al fallito una persistente legittimazione processuale, come per rapporto non acquisito al Fallimento, ammettendolo a proseguire nelle sue difese con riguardo agli effetti, che l'esito del giudizio potrà produrre quando egli sarà tornato *in bonis*. Nel processo tributario il problema della conoscibilità delle scelte del curatore e della eventuale persistenza di una legittimazione del fallito sono, per ragioni del tutto pratiche, insolubili; ed io nulla posso suggerirvi, se non di affidarvi al buon senso, caso per caso. Personalmente ho sempre valutato con larghezza, in assenza di iniziative del curatore, la possibilità di persistenza della legittimazione del fallito, con una sorta di *favor* per la prosecuzione del rapporto processuale.

### **Questioni pratiche ricorrenti:**

#### **B: il concessionario del servizio di riscossione: rappresentanza organica, rappresentanza volontaria, sostituzione processuale**

A più di cinque anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. 546/1992 debbo ammettere che la mia esperienza di partecipazione del Concessionario al giu-

dizio tributario è estremamente povera. Ciò è certamente dovuto al fatto che il maggior numero dei ricorsi non lo coinvolge, trattandosi per lo più di ricorsi contro gli atti di imposizione. Aggiungerei, tuttavia, il sospetto che il Concessionario abbia tardato a rendersi conto delle implicazioni, che i ricorsi diretti contro vizi formali dei suoi atti possono avere sul suo rapporto con gli enti impositori.

Il Concessionario è un imprenditore, persona giuridica di diritto privato; e, tuttavia, proprio in quanto concessionario, fa parte della organizzazione della Pubblica Amministrazione. L'art.10 lo indica tra le parti, collocandolo tra l'ufficio del Ministero delle finanze (ora Agenzia) e l'Ente locale; ed indicandolo come soggetto che "ha emanato l'atto impugnato" al pari delle altre parti resistenti. Anche al Concessionario, dunque, si riferisce l'art. 11, comma 3, che riconosce la capacità di stare in giudizio, per l'ente, all'organo di rappresentanza previsto dal suo ordinamento.

La rappresentanza legale del Concessionario spetta dunque all'organo, cui l'atto costitutivo o lo statuto sociale la conferisce; la rappresentanza volontaria ai soggetti, ai quali il legale rappresentante abbia rilasciato procura generale o speciale, secondo le norme comuni. Non riterrei che al processo tributario possa riferirsi l'art. 41 D.Lgs. 13 aprile 1999 n. 112, concernente i soli atti inerenti al servizio di riscossione, che taluni dipendenti possono essere delegati a svolgere in suo nome e per suo conto dinanzi al giudice della esecuzione. Anche la figura dell'ufficiale alla riscossione svolge la sua attività esclusivamente ai fini della riscossione coattiva.

Una ipotesi di sostituzione processuale potrebbe essere adombrata nell'art. 40 del D.P.R 28 gennaio 1988 n. 43. La norma fa carico al Concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non concernono esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, di chiamare in causa l'ente interessato: in mancanza, il Concessionario risponde delle conseguenze della lite. La formula presuppone, dunque, che la lite possa avere esito sfavorevole con diretta incidenza sull'ente impositore, destinatario, in tutto od in parte, degli effetti negativi della decisione. Si tratta di una ipotesi che non avrebbe alcun senso, se il Concessionario non avesse partecipato al giudizio tutelando in nome proprio anche una situazione facente capo all'ente impositore (rif. art. 81 cod. proc. civ.): come nel caso in cui sia impugnata dal ricorrente la cartella di pagamento per vizi suoi propri, con ricaduta sul contenuto del rapporto tributario.