

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dr.ssa Mariaida PERSICO

Sostituto Procuratore Generale presso la Procura Generale di NAPOLI

Mi è stato affidato il compito di trattare, con riferimento al processo tributario, in particolare delle parti e di alcuni aspetti e/o problematiche connesse a tale soggetto processuale.

Noi sappiamo che per processo tributario si intende il contenzioso che si svolge dinanzi agli organi speciali di giurisdizione in materia tributaria, denominati Commissioni Tributarie, e che quando si parla in particolare del “nuovo” processo tributario ci si riferisce al processo che è stato revisionato nella sua disciplina ed organizzazione dai decreti legislativi emanati in virtù della delega conferita al Governo dall’art. 30 della legge 30.12.1991 n. 413. In particolare il D.Lgs n. 545 del 1992, riguardante l’ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, ed il D.Lgs n. 546 del 1992, contenente le nuove disposizioni regolanti il “processo tributario”.

Con riferimento al processo tributario è opportuno fare una premessa che serve sia a meglio inquadrare i singoli istituti che prenderemo in esame sia a delineare un quadro sistematico entro il quale inquadrare tali istituti e le relative problematiche, così da semplificare il compito sia del giudice-interprete che dell’operatore.

Va infatti sottolineato che l’art. 1 del D.Lgs 546/92, oltre ad attribuire in modo chiaro e definitivo alle Commissioni Tributarie (Provinciali e regionali) l’esercizio della giurisdizione tributaria, opera altresì un ampio rinvio a tutte le norme del codice di procedura civile, rinvio condizionato al solo fatto che la norma processual civilistica, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto. In definitiva il legislatore del 1992, pur individuando una specifica normativa per regolamentare il processo tributario, ha poi chiarito che tale normativa si inquadra nel più vasto quadro di riferimento costituito dal processo civile e che il passaggio dall’una all’altra è subordinato alla coesistenza di due presupposti: – una riscontrata lacuna della normativa speciale; – la compatibilità della disciplina generale del codice di procedura civile con quella prevista dal decreto.

1.1. – *Le parti*

Ciò posto appare chiaro che per delineare il concetto stesso di parte, come quello del suo, ausiliare – cioè il difensore, ci si può rifare a quanto ritenuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel processo civile. Nel linguaggio giuridico processuale la parola “parte” – che per se stessa implica la contrapposizione al tutto – si specifica con riguardo al ruolo soggettivo nel processo, e cioè si riferisce a quei soggetti che da un lato “fanno” il processo dando vita alla sua dinamica, e dall’altro lato ne subiscono gli effetti, ponendosi come i destinatari dei provvedimenti con i quali si svolge e si conclude il processo (1). Evidentemente tale definizione già consente di mettere in rilievo come il ruolo della parte si differenzia e si contrappone a quello di quei soggetti che viceversa svolgono un’attività imparziale, cioè il giudice ed i suoi ausiliari. Il giudice si pone come il destinatario della domanda che un soggetto pone nei confronti di un altro, “la parte” è invece colui che svolge o subisce la domanda. È chiaro che, intesa in tal modo, la qualità di parte si pone come la qualificazione soggettiva minima, ma sempre presente, nei soggetti attivo e passivo di un processo; sempre presente nel senso che se c’è una domanda c’è un processo e quindi esiste la “parte”; minima nel senso che la qualità di “parte” è indipendente dalla titolarità del rapporto sostanziale, dalla titolarità dell’azione (legittimazione ad agire), dal potere di proporre la domanda (legittimazione processuale).

Tali concetti trovano certamente applicazione anche nel processo tributario.

1.2 – *Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio.*

Il D.Lgs 546/92 dedica il capo II, intitolato “Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio”, a tali soggetti del rapporto processuale. L’art. 10 individua i soggetti aventi la capacità di essere parti nel processo tributario. Innanzitutto il ricorrente, che ha, anzi, – per quanto sopra detto – dovrebbe avere la titolarità – dell’azione; quasi sempre il ricorrente corrisponde al contribuente, cioè al soggetto ritenuto dall’ufficio debitore di un tributo, ma può trattarsi anche di soggetto diverso, come ad esempio il sostituto d’imposta (che ha la legittimatio ad causam o capacità di stare in giudizio) per vicende inerenti il rapporto di sostituzione; o il destinatario della sanzione, che può essere un soggetto diverso da quello obbligato al tributo.

(1) MANDRIOLI, “*Corso di Diritto Processuale Civile*”; CARNELUTTI, “*Diritto e processo*”.

Parte contro la quale viene svolta la domanda può essere, secondo l'art. 10 citato, l'ufficio del Ministero delle Finanze, o l'ente locale che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto, ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle Finanze che ha competenza in ordine al rapporto controverso. Può essere parte del processo tributario anche il concessionario del servizio di riscossione, ciò avviene quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti a lui direttamente riferibili, nel senso che deve trattarsi di errori direttamente riferibili al concessionario, quali errori connessi alla compilazione e all'intestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, o alla notifica degli stessi o simili.

Chiarito il concetto, abbiamo detto minimo, di "parti" occorre affrontare i concetti di capacità processuale (e del sul corollario costituito dalla rappresentanza processuale, sia legale sia volontaria), e di assistenza tecnica, disciplinati rispettivamente dagli artt. 10 e 11 del citato decreto legislativo.

Si tratta di istituti diversi nella natura e nelle finalità.

1.3 – *La capacità processuale (o legitimatio ad processum). La rappresentanza processuale legale e volontaria.*

Per capacità processuale o legitimatio ad processum si intende l'attitudine del soggetto a proporre la domanda ed a compiere validamente gli atti processuali. Tale attitudine normalmente viene esercitata direttamente dal soggetto titolare della stessa, ma vi sono casi nei quali tale soggetto non vuole (per esempio si trova all'estero, non ha tempo, è ammalato) o non può (ad esempio, i falliti, i minori di età, le persone giuridiche) agire processualmente. Nasce allora un preciso ed importantissimo problema pratico: come far valere in giudizio i diritti di coloro (o, nei confronti di coloro) che non possono compiere atti processuali, e quindi non possono (o non vogliono) stare in giudizio? Il legislatore si è servito anche nel processo di uno strumento tecnico proprio del diritto sostanziale, quale quello della rappresentanza, strumento attraverso il quale la legge (nel caso di **rappresentanza legale**) o il soggetto titolare dell'azione (nel caso di **rappresentanza volontaria**) sottraggono rispettivamente all'incapace o a sè medesimo il potere di stare in giudizio, per conferire un potere equivalente al rappresentante legale o volontario.

In tali casi la legitimatio ad causam, cioè la titolarità dell'azione, e la legitimatio ad processum, cioè l'esercizio attraverso il processo dell'azione, non coincidono più in capo allo stesso soggetto. Quest'ultimo pur essendo per legge o per sua precisa volontà impossibilitato a stare in giudizio potrà ugualmente far valere – o difendere in giudizio i suoi diritti.

È chiaro, peraltro, che in tali casi è necessario che vi sia stato il conferimento di un potere rappresentativo processuale. L'art. 11 citato stabilisce che, in caso di rappresentanza processuale volontaria, può essere conferita sia una procura generale che speciale. La procura è conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata; nel caso in cui destinatari siano il coniuge o gli affini entro il quarto grado, la procura, al solo fine della partecipazione all'udienza pubblica, potrà risultare anche da scrittura privata non autenticata (per esempio la delega che vediamo apposta anche sulla cartolina di convocazione in udienza).

Nulla viene invece detto per quanto attiene alle ipotesi di rappresentanza legale in capo al ricorrente, ciò significa che, per quanto sopra detto, troveranno applicazione le norme che regolano il processo civile e, più in concreto, quelle tra le norme di diritto sostanziale e processuale (artt. da 75 a 81 c.p.c.) che sono dedicate agli incapaci ed alla correlativa rappresentanza processuale legale. Ciò significa che, affinché lo strumento rappresentativo abbia a funzionare, gli incapaci devono essere rappresentati da quelle persone alle quali spetta quel compito secondo le norme che regolano la capacità (cioè, che ovviano alla loro incapacità); ed inoltre che al potere rappresentativo deve aggiungersi la "contemplatio domini" cioè la manifestazione del suddetto potere: il rappresentante deve cioè dichiarare di agire in nome del rappresentato.

1.4 – *Rappresentanza organica, autorizzazione*

Per completezza e con riferimento in particolare agli enti, va esaminato uno strumento affine alla rappresentanza legale, ma diverso da essa, **la c.d. rappresentanza organica**. Questo strumento si differenzia da quello rappresentativo nel senso che il titolare dell'organo non si limita a produrre effetti in capo all'ente, ma realizza senz'altro e direttamente l'attività dell'ente, ossia appartiene all'ente già nel momento dell'attività e non solo in quello degli effetti (2). Questo significa che quando ci si serve di questo strumento la legittimazione processuale non fa capo al rappresentante ma direttamente alla persona giuridica che la esercita a mezzo dell'organo, anche se spesso la legge subordina la legittimazione processuale dell'organo ad un'autorizzazione (per esempio del Consiglio Comunale al Sindaco). In particolare, con riferimento al contenzioso tributario, la Cassazione, sez. trib. con sentenza n. 11321 del 17 maggio 2001 (3) ha ritenuto che la mancata autorizzazione alla

(2) MANDRIOLI, "Corso di Diritto Procesuale Civile".

(3) Favorevolmente annotata da E. DI GIACOMO, su "Il fisco" n. 1/2002.

proposizione dell'appello richiesta dall'ufficio alla Direzione regionale delle Entrate, di cui all'art. 52, comma 2° del D.Lgs. 546/92, è causa di inammissibilità dell'appello stesso rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, in quanto viene a mancare un presupposto processuale.

È da sottolineare come sia pacifico in giurisprudenza che la persona fisica che sta in giudizio in qualità di organo della persona giuridica non ha l'onere di dimostrare tale qualità se e fino a quando la stessa qualità non sia contestata dalla controparte (4).

Per quanto riguarda la parte resistente l'ufficio del Ministero delle finanze può stare in giudizio direttamente nella persona del titolare o, – attraverso un sistema che realizza una rappresentanza legale alternativa –, nella persona di un delegato o avvalendosi della rappresentanza dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinata.

L'ente locale può stare in giudizio attraverso gli organi competenti alla rappresentanza, previsti nel proprio ordinamento; in alcuni casi, ex art. 25 del D.L. n. 507 del 1933, legittimato a stare in giudizio sarà il concessionario al quale sia stato affidato il servizio di accertamento e riscossione, che subentra al Comune in tutti i diritti e gli obblighi inerenti la gestione del servizio.

Il concessionario del servizio della riscossione può stare in giudizio per mezzo del proprio rappresentante legale o del collettore della concessionaria del servizio di riscossione.

1.5 – Assistenza tecnica ordinaria.

Concetto completamente diverso da quello della capacità processuale e dei conseguenti casi di rappresentanza volontaria o legale è quello relativo alla difesa tecnica della parte, prevista e disciplinata dall'art. 12 del D.Lgs. 546/92 che titola: assistenza tecnica.

L'obbligo di un'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato costituisce una delle più importanti innovazioni del nuovo processo tributario. Esso è relativo a tutte le parti, con la sola eccezione dell'Ufficio del Ministero delle Finanze e dell'ente locale; vi sono pertanto obbligati anche l'intervenuto, il chiamato in giudizio, il concessionario del servizio di riscossione. La ragione per la quale la legge esige, anche in tale processo, che la parte venga affiancata da un tecnico è la necessità di assicurare a tutti i soggetti del processo stesso una difesa vera e non solo apparente e quindi tale da poter capire, utilizzare e non subire il tecnicismo degli atti del processo.

(4) Cass. 17 gennaio 1989 n. 198; Cass 21 aprile 1988 n. 3114.

Tale obbligo incontra un doppio limite: quello legato alla “qualità” della parte e quello fissato dal valore della controversia.

Il primo discende dalla ratio della norma come sopra evidenziata: è chiaro che colui che, per motivi professionali, ha una precisa competenza non avrà bisogno di munirsi del difensore. E quindi il 6° comma dell’art. 12 stabilisce che i professionisti abilitati all’assistenza possono stare in giudizio da soli.

Quanto alla seconda eccezione appare chiaro che l’ausilio del tecnico, con il suo relativo costo, è tanto più necessario quanto più il tipo di giudizio è complesso ed impegnativo; e viceversa, tanto meno necessario quanto più il giudizio è semplice e di limitata importanza economica. Il 5° comma dell’art. 12, pertanto, stabilisce che nelle controversie di valore inferiore ad euro 2582,28 (già £ 5 milioni) le parti possono proporre il ricorso direttamente e possono stare in giudizio anche senza l’assistenza tecnica.

Per tutti gli altri casi occorre un difensore abilitato.

Sono tali gli appartenenti alle categorie degli avvocati, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, purchè iscritti nei relativi albi o in ruoli od elenchi speciali, nonchè gli impiegati delle ex carriere dirigenziali, direttive e di concetto dell’Amministrazione Finanziaria e degli ufficiali della Guardia di Finanza, collocati a riposo dopo almeno 20 anni di servizio effettivo.

Sono difensori, ma con abilitazione limitata solo ad alcuni tipi di controversie, gli appartenenti ad altre categorie indicate nel 2° comma dell’art. 12, quali: – i consulenti del lavoro (relativamente alle controversie in materia di ritenute alla fonte sui redditi da lavoro dipendente e assimilati (art. 23 e 24 del D.P.R. n. 600 del 1973) ed in relazione ai connessi obblighi dei sostituti d’imposta; – gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici ed i periti agrari (relativamente alle controversie in materia catastale); etc.

Secondo le regole generali della procedura civile la procura ad litem potrà essere generale o speciale, a secondo che sia relativa ad una fase di uno specifico processo o ad una serie indefinita di processi. Dovrà essere conferita con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, oppure rilasciata a margine o in calce ad un atto del processo ed in tale ultimo caso dovrà essere autenticata dal difensore medesimo.

1.6 – Assistenza tecnica gratuita.

Avendo il legislatore introdotto l’obbligo della difesa tecnica al fine di assicurare un reale ingresso nel processo alle ragioni addotte dalle parti, doveva assicurare il soddisfacimento di tale esigenza anche nel caso di una par-

te non abbiente.

Tanto ha comportato l'introduzione di un ulteriore novità nel processo tributario, cioè la assistenza tecnica gratuita, prevista e disciplinata dall'art. 13 del D.Lgs. in esame.

Tale norma si fonda sulle disposizioni del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3282, e successive modificazioni ed integrazioni, che richiedono, per poter usufruire di tale beneficio, l'esistenza di due presupposti e cioè lo stato di povertà ed il *fumus boni iuris*, ossia la non manifesta infondatezza della pretesa.

Per la concessione dell'assistenza gratuita è previsto un particolare procedimento, così come anche per il processo civile: l'istante dovrà presentare la domanda al presidente della competente commissione; quest'ultima prima di provvedere dovrà dare avviso alla controparte dell'esistenza della domanda, concedendo un termine per eventuali osservazioni in proposito; nei casi di urgenza il presidente potrà concedere il gratuito patrocinio in via provvisoria, salvo a rimettere la domanda all'esame della commissione nella prima adunanza.

Le commissioni sono istituite presso ogni commissione tributaria sia Provinciale che Regionale, nonché presso la Corte di Cassazione per i giudizi di legittimità, e sono composte da un presidente di sezione, da un giudice tributario e da tre iscritti negli albi o elenchi di cui al comma 2° dell'art. 12, designati ogni anno a turno o da ciascun ordine professionale (del capoluogo in cui ha sede la commissione) o dalla direzione generale delle entrate.

2.1 – *Costituzione in giudizio del ricorrente.*

Individuati i soggetti del processo tributario, chiarito come gli stessi o i loro rappresentanti processuali vadano correttamente identificati dal giudice, unitamente al difensore, negli atti preliminari dell'udienza sia pubblica che camerale, appare utile ricostruire rapidamente (tenuto conto anche del contenuto delle relazioni già svolte anche su tale punto) le prime fasi del giudizio, sempre con riferimento alle "parti".

Il giudizio di fronte alle Commissioni Tributarie viene introdotto mediante il *ricorso* del contribuente, ricorso necessario ben potendo l'amministrazione incidere autoritativamente, cioè senza necessità di ricorrere ad un giudice, nella sfera del soggetto passivo con atti vincolanti se non impugnati.

Nel cd. "nuovo processo tributario" il legislatore detta le medesime regole per la proposizione del ricorso tanto nel primo che nel secondo grado: il ricorso va proposto alla controparte, nel termine perentorio di 60 gg. dalla notifica dell'atto che si impugna, o mediante notifica effettuata a norma degli

artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, o mediante consegna (dietro rilascio di ricevuta) o mediante spedizione a mezzo posta (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento).

Come nel processo civile, la costituzione in giudizio del ricorrente non avviene attraverso tale atto – che ha come unico destinatario la controparte –, ma attraverso il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria adita del ricorso e del proprio fascicolo. Tale onere è una novità propria del cd. nuovo processo tributario, la sua importanza deriva dal fatto che solo attraverso questo deposito, che ha come destinatario il giudice, il ricorrente diviene ufficialmente ed attivamente parte nel processo. Proprio per tale motivo è sancita addirittura con l'inammissibilità la difformità tra l'atto depositato in segreteria e quello consegnato o spedito alla controparte: in tal modo infatti si andrebbe ad instaurare un contraddittorio non regolare nel quale la domanda e/o i motivi che la sostengono sono rappresentati diversamente al giudice ed alla controparte.

Per il medesimo motivo il legislatore non solo ha previsto un termine per il deposito del ricorso (quello di 30 giorni dalla proposizione del ricorso) a pena di assoluta inammissibilità, ma ha addirittura statuito che tale inammissibilità, a differenza del processo civile, non è sanabile neppure con la costituzione in giudizio della controparte.

Da quanto detto si ricava che il giudizio viene introdotto in due momenti: 1) notifica, spedizione o presentazione del ricorso alla controparte entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato; 2) deposito del ricorso alla Commissione entro 30 giorni dalla presentazione o spedizione del ricorso.

È poi possibile presentare **memorie integrative ex art. 24 d.lgs. 546**.

La cd. memoria integrativa costituisce una rilevante novità ed è subordinata al fatto che vengano depositati documenti non conosciuti ad opera della controparte o per ordine della Commissione: tanto legittima la proposizione di nuovi motivi d'impugnazione ad integrazione di quelli già prodotti. Considerata la natura di "ricorso integrativo" di tale atto il legislatore prevede che lo stesso debba essere proposto con le stesse modalità del ricorso introduttivo, cioè la notifica a tutte le altre parti ed il successivo deposito in segreteria.

2.2 – La costituzione in giudizio del resistente.

Tale costituzione è disciplinata dall'art. 23 del d.lgs. 546/92. Tale norma prevede che l'ufficio finanziario, l'ente locale o il concessionario per la riscossione debbano costituirsi in giudizio entro 60 giorni da quello in cui hanno ricevuto il ricorso: in pratica la costituzione in giudizio consiste nel deposito di un atto di controdeduzioni (con copia per la controparte), con allegati

eventuali documenti. La mancata costituzione non è sanzionata, come nel processo civile, con la pronuncia di contumacia e/o con precise preclusioni, ad eccezione della chiamata in causa del terzo ai sensi dell'ultimo comma dell'art. in esame. Vi sono solo conseguenze di tipo procedurale, per es. la commissione invierà l'avviso di udienza o comunicherà la sentenza solo alle parti costituite; in grado d'appello non potranno essere presentate domande ed eccezioni non proposte in primo grado.

Con riferimento ad entrambe le parti del giudizio è da chiarire che, secondo i principi generali della procedura civile, anche nel processo tributario tutti i termini sono liberi (cioè non si calcola il giorno d'inizio); sono consecutivi, cioè si tiene conto della festività solo se il termine scade in quel giorno che viene spostato a quello successivo; in caso di spedizione a mezzo posta si fa riferimento al timbro postale calcolando il giorno di spedizione e non quello di arrivo; i documenti prodotti dal ricorrente, facenti parte del fascicolo di parte, possono essere anche in fotocopia e non è prevista la produzione di una copia per la controparte.

Entrambe le parti possono presentare documenti e memorie illustrative dei motivi già fatti valere, ex art. 32 cit. D.Lgs. nei termini di 10 giorni prima dell'udienza per le repliche, e di 20 giorni per i documenti.

È da rilevare che tanto l'art. 32 che l'art. 24 non prevedono alcuna comunicazione a cura della segreteria alla controparte dell'avvenuto deposito; questo significa che è onere delle parti seguire il fascicolo processuale per acquisire la necessaria conoscenza e poter svolgere le difese che la legge consente.

3 – L'istituzione delle agenzie fiscali

All'indomani dell'avvio delle agenzie fiscali, avvenuto l'1.1.2001 sulla base del decreto del Ministero delle Finanze 28.12.2000 sono stati sollevati numerosi interrogativi nell'ambito del processo tributario con particolare riferimento all'individuazione della controparte (legittimato passivo) e delle modalità della notifica per i ricorsi in Cassazione.

In effetti fino al 31.12.2000 la questione che si era posta era quella del coordinamento tra la fase del processo davanti alla commissione tributaria, dove il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato non è richiesto (ma è facoltativo in 2° grado ex art. 12, 4° comma D.Lgs. 546/92) e la fase presso il giudice ordinario (Cassazione) in cui tale patrocinio è obbligatorio. Su tale problema era intervenuto il legislatore che, con l'art. 21 della legge n. 133 del 13.5.99, aveva fornito un'interpretazione autentica dell'art. 38 comma 2° D.Lgs. 546/92, stabilendo, con effetto retroattivo, che le notifiche dovessero essere effettuate

all'Amministrazione Finanziaria presso l'Avvocatura distrettuale competente. Sulla retroattività stabilita nel citato art. 21 era poi intervenuta la Corte Costituzionale che, con sentenza n. 525 del 15-22 novembre 2000, ne aveva dichiarato l'incostituzionalità per violazione dell'art. 3 della Costituzione.

La sintesi di quanto sopra è contenuta nella sentenza della Cassazione, sez. V, n. 5797 del 19.4.2001. La stessa è stata così massimata: "Ai sensi dell'avvenuta dichiarazione di incostituzionalità () dell'art. 21 comma 1° della legge 13.5.1999 n. 133 nella parte in cui esso estendeva anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica da esso dettata dell'art. 38 del D.Lgs. 546/92 (interpretazione alla luce della quale le sentenze pronunciate dalle Commissioni Regionali Tributarie vanno notificate all'Amministrazione Finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente) debbono ritenersi idonee a far decorrere il termine breve d'impugnazione delle sentenze di secondo grado delle commissioni tributarie le notifiche delle stesse eseguite, entro il 17 maggio 1999 (data di entrata in vigore del citato art. 21), nei confronti diretti degli uffici tributari che hanno emesso (o che hanno ommesso di emettere) l'atto tributario impugnato e che non abbiano esercitato la facoltà di assistenza da parte dell'Avvocatura dello Stato, di cui all'art. 12 comma 4° del D.Lgs. 546 cit.".

Nello stesso senso è anche la sentenza della Cassazione, sez. V, del 4 maggio 2001 n. 6260.

La conclusione così raggiunta potrebbe però ritenersi non più attuale alla luce dell'avvio, con decorrenza 1.1.2001, delle agenzie fiscali.

In effetti prima dell'avvio delle agenzie la Cassazione (sentenze n. 2807 del 25 marzo 1999 e n. 12315 del 5 novembre 1999) aveva affermato che la soggettività processuale degli uffici finanziari si conclude con il giudizio innanzi alle Commissioni Regionali, di conseguenza aveva ritenuto il singolo ufficio privo di soggettività esterna nel giudizio di Cassazione. Aveva pertanto ritenuto l'inammissibilità di alcuni ricorsi proposti dai contribuenti non risultando notificati ad alcun legittimo contraddittore e non essendo neppure possibile ordinare l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., in quanto tale misura presuppone che la notifica sia stata effettuata perlomeno ad uno dei legittimi contraddittori.

Dopo la creazione delle agenzie fiscali cosa deve ritenersi?

Il problema potrebbe essere risolto in base alla natura giuridica delle agenzie fiscali. Se infatti l'agenzia deve considerarsi mero ente pubblico, diverso dall'amministrazione finanziaria, allora sarebbe certamente legittimata passiva per i ricorsi in Cassazione, nonché destinataria della notifica; se invece l'agenzia deve ancora considerarsi Amministrazione dello Stato allora legittimato passivo resterebbe il Ministro delle Finanze presso l'Avvocatura, la quale ultima dovrebbe essere destinataria delle notifiche.

Ma, oltre ciò, deve tenersi conto del fatto che la rappresentanza dell'Agenzia da parte dell'Avvocatura dello Stato dinanzi alle autorità giudiziarie diverse dalle commissioni (presso le quali sussisteva capacità degli uffici di stare in giudizio direttamente prevista dall'art. 11 del D.Lgs. 546/92) parrebbe rientrare nell'ambito del patrocinio facoltativo, e ciò sulla base di quanto previsto dall'art. 72 del D.Lgs. 300/99 che recita: "Le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30.10.33 n. 1611".

In conseguenza di ciò dal 1° gennaio 2001 i ricorsi, gli atti di citazione, e tutti gli altri atti giudiziari dovrebbero proporsi avverso le agenzie fiscali e dovrebbero essere notificati direttamente agli stessi uffici; tale modalità di notificazione dovrebbe ritenersi valida anche al fine della decorrenza del termine breve per l'impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali.

Da ultimo appare utile sottolineare che le 4 agenzie fiscali hanno ritenuto opportuno di affidare la rappresentanza e difesa nei giudizi all'Avvocatura dello Stato, ad eccezione dei processi incardinati dinanzi alle Commissioni tributarie. In particolare l'agenzia delle entrate prima in via provvisoria con delibera del Comitato Direttivo n. 9 del 10 gennaio 2001 e successivamente a regime con delibera n. 17 dell'8 marzo 2001 ha confermato di volersi avvalere del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato con la quale è stato stipulato un protocollo d'intesa.

4.1 – *Litisconsorzio necessario*

Del tutto eventuali sono le ipotesi di litisconsorzio necessario e di intervento volontario previste e disciplinate dall'art. 14 del D.Lgs. 546/92.

Il litisconsorzio necessario si ha quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti; nel qual caso il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa (entro un termine perentorio) di quelli che non hanno proposto il ricorso (litisconsorzio attivo) o non sono stati chiamati in causa (litisconsorzio passivo). In caso contrario, infatti, verrebbe meno il concetto stesso di parte processuale.

È incerto quali siano le ipotesi in cui l'oggetto del ricorso possa inscindibilmente ritenersi riferito a più soggetti, non è mancato chi in dottrina (5) ha ritenuto che la norma sia priva di applicazione. In particolare si esclude che la mera solidarietà, **paritetica o dipendente, dia luogo a casi di litisconsor-**

(5) FALSITA, "Manuale"; BELLAGAMBA "Il nuovo Processo".

zio necessario. I casi individuati dalla dottrina riguardano le controversie catastali (6), l'accertamento dei redditi di società di persone, gli accertamenti di maggior valore ai fini delle imposte sui trasferimenti. In giurisprudenza si fa riferimento alle controversie tra sostituto, sostituto ed amministrazione finanziaria nelle ipotesi di ritenuta a titolo di acconto (7), ma vi sono anche sentenze della C.S.C. contrarie (8).

(6) BAFILE "Il nuovo".

(7) Del 16/03/1999, Sez. U., Pres: Bile F, Est: A. FINOCCHIARO, P.M.: F. MOROZZO DELLA ROCCA, Ric: Sevel Spa, Res: COPPOLA (Cassa senza rinvio, Trib. Lanciano, 2 novembre 1995). 092037

GIURISDIZIONE CIVILE - GIURISDIZIONE ORDINARIA E AMMINISTRATIVA - GIURISDIZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA.

Controversia tra sostituto e sostituto d'imposta sulla legittimità delle ritenute d'acconto operate dal secondo - Devoluzione alla competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie - Originaria incompletezza del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria - Irrilevanza - Scadenza dei termini di decadenza per la restituzione delle somme versate all'amministrazione finanziaria - Effetti nella giurisdizione del giudice tributario - Esclusione. LS 1973 09 29 0602 0038. La controversia fra sostituto e sostituto d'imposta (e cioè fra lavoratore e datore di lavoro), relativa alla legittimità delle ritenute d'acconto operate dal secondo, è devoluta (ancorché insorta in sede di opposizione all'esecuzione promossa dal lavoratore per il pagamento di spettanze retributive trattenute a titolo di I.R.P.E.F.) alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie (la quale comunque non fa venir meno la giurisdizione del giudice ordinario sulla predetta opposizione all'esecuzione), atteso che l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'amministrazione finanziaria. Tale principio non soffre deroga né quando la controversia stessa sia insorta soltanto fra sostituto e sostituto - perché l'originaria incompletezza del contraddittorio non può implicare uno spostamento della giurisdizione, mentre è compito del giudice di essa munito provvedere all'integrazione del contraddittorio stesso (artt. 99 - 102 cod. proc. civ., applicabili anche nel processo tributario per effetto del richiamo espresso dall'art. 39, primo comma del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636), né quando siano scaduti i termini di decadenza previsti dalla legge per chiedere la restituzione delle somme versate all'amministrazione finanziaria, atteso che tale scadenza incide sulla fondatezza e sull'ammissibilità dell'azione da proporre innanzi al giudice tributario, ma è priva di effetti sulla giurisdizione dello stesso, non essendo prevista dall'ordinamento alcuna giurisdizione residuale dell'A.G.O. a seguito dell'improponibilità, inammissibilità o infondatezza della domanda devoluta alla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie.

(8) Sez. 5 Sent. 10057 del 01/08/2000 RV. 539006.

È legittimo l'avviso di accertamento a carico del lavoratore subordinato, rivolto a contestargli la mancata inclusione nella denuncia annuale di una componente del reddito tassabile, anche quando la stessa sia soggetta alla ritenuta d'acconto prevista dall'art. 23 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 ed il datore di lavoro abbia omesso di effettuarla. L'ininfluenza della sostituzione d'imposta sulla posizione e sugli obblighi del lavoratore - sostituto, oltre a consen-

4.2 – *Intervento volontario.*

Ipotesi diversa è quella dell'intervento volontario che, nel silenzio della norma, può ritenersi consentito in qualsiasi momento fino ad almeno 20 giorni liberi prima dell'udienza. Si realizza mediante la notifica a tutte le parti di un atto scritto che dovrà poi essere depositato presso la segreteria della Commissione adita unitamente al fascicolo di parte.

Si deve sottolineare che l'intervento non può mai trasformarsi in un mezzo per eludere i termini previsti, a pena di decadenza, per l'impugnazione di un atto: questo è il motivo per il quale il comma 6° dell'art. 14 del citato D.Lgs. esclude che le parti chiamate in causa e gli interventori volontari possano impugnare autonomamente l'atto già oggetto del ricorso principale se, al momento in cui essi si sono costituiti, era già decorso il termine decadenziale per l'impugnazione.

5 – *Il fallito ed il curatore.*

Uno dei problemi che spesso si pone nel processo tributario è l'incidenza che ha o che può avere l'avvenuto fallimento del soggetto passivo dell'imposizione tributaria. Non vi è dubbio infatti che il fallimento comporta la perdita della capacità processuale del fallito relativamente ai rapporti di pertinenza fallimentare.

Ritengo interessante esaminare due recenti sentenze della Corte di Cassazione che sembrano muoversi su linee diverse.

La sentenza n. 6085 del 26.4.2001, della sez. V è stata così massimata: "La perdita della capacità processuale del fallito conseguente alla dichiarazione di fallimento relativamente ai rapporti di pertinenza fallimentare, essendo a tutela della massa fallimentare, ha carattere relativo e può essere eccepita dal solo curatore. Nel caso tuttavia in cui la curatela abbia dimostrato

tire l'esercizio nei suoi confronti del potere di accertamento in caso di violazione di quegli obblighi, porta ad escludere che, nel giudizio d'impugnazione promosso dallo stesso sostituto, insorga la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti del datore di lavoro – sostituto. L'impugnativa apre infatti il sindacato giudiziale sulla pretesa impositiva in concreto formulata dall'ufficio – attraverso uno degli atti previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 – senza possibilità di estendere la decisione a soggetti che siano parti di rapporti diversi, pure se strettamente connessi per comunanza di problematica, come si evince dall'art. 14 del D.Lgs. cit., sulla delimitazione dei casi di litisconsorzio e sul residuo nelle altre ipotesi di mere facoltà d'intervento o di chiamata in causa (arg. art. 64, comma secondo, del d.P.R. n. 600 del 1973 cit.).

il suo interesse per il rapporto in lite, il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio". Nel caso di specie la C.S.C. ha ritenuto che il difetto di legittimazione processuale del fallito poteva essere rilevato anche d'ufficio per avere la curatela dimostrato interesse alla definizione della controversia attraverso la proposizione, anche da parte del curatore, del ricorso innanzi al giudice tributario.

La sentenza n. 14987 del 20.1.2000, sez. V, ha ritenuto che l'accertamento tributario in materia di IVA, ove inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento, deve essere notificato non solo al curatore, – in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, e comunque alla determinazione del passivo –, ma anche al contribuente-fallito, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo. Da ciò deriva che il fallito nell'inerzia degli organi fallimentari, è eccezionalmente abilitato ad esercitare egli stesso tale tutela (in virtù dell'interpretazione sistematica degli artt. 43 legge fallimentare; 16 D.P.R. 636/72; 24 Costituzione), e che pur in mancanza di una espressa disposizione normativa in tal senso deve ritenersi che: 1) – il curatore è gravato di un vero e proprio obbligo, e non di un mero onere, di trasmettere al fallito tutti quegli atti che siano relativi a situazioni giuridiche idonee ad incidere, dopo la chiusura del fallimento, nella sua sfera patrimoniale; 2) – il termine per impugnare decorre per il fallito dalla sua conoscenza; 3) – l'opposizione del fallito non vale a rimettere in termini il curatore che, ricevuta la notifica dell'avviso di accertamento, non si sia attivato con tempestiva impugnazione.

Il contrasto tra il riconoscimento di una tutela in capo al fallito solo "de residuo", di cui alla prima sentenza, e piena, di cui alla seconda sentenza, nasce dall'assoluta peculiarità del fallimento nel quale si assiste ad uno sdoppiamento tra la proprietà dei beni ed il diritto di disporne, con conseguente inefficacia, non nullità degli atti del fallito verso la massa. Tale particolarità, unita alla possibilità che determinati atti vengano comunque ad incidere sulla sfera patrimoniale del fallito anche nel futuro, a fallimento chiuso, fornisce il motivo – che ritengo condivisibile – del riconoscimento, nell'inerzia dell'ufficio, di una ridotta e subordinata tutela processuale da parte del fallito.