

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE E DI APPROFONDIMENTO PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI PUGLIA E BASILICATA

“QUESTIONI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO SOSTANZIALE E PROCESSUALE”

VENERDÌ 13 MAGGIO 2016

HOTEL HILTON GARDEN INN

MATERA

COME CAMBIA LA DIFESA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

In questa breve relazione mi occuperò dell'art. 9 del d. lgs. .156/2015, che ha integralmente sostituito l'art. 12 del Dlgs n. 546/92, concernente l'assistenza tecnica, e la cui nuova rivoluzionata disciplina è entrata in vigore dal 1 gennaio 2016. Nuove regole, quindi, sono state dettate per la difesa delle parti davanti alle commissioni tributarie. La norma di riferimento della legge delega n. 23/2014 è l'art. 10 che aveva come scopo quello della revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio personalmente e l'ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti davanti alle commissioni tributarie. In realtà il legislatore delegato non ha fatto altro che seguire l'impostazione sulla difesa nel processo tributario già avviata con la riforma del '92. Infatti, con il

d.lgs n. 546/92, per la difesa nel processo tributario è stata prevista una disciplina autonoma e diversa da quella prevista per il giudizio civile dal c.p.c. agli artt. 82 e 87: non è previsto l'obbligo del ministero di un difensore ma l'obbligo per la parte privata di assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato. Già questo rimarca la differenza tra giudizio civile e tributario, tanto che in seguito parlerò della giurisdizione tributaria intesa come la “cenerentola” delle giurisdizioni.

La riforma ha previsto che detto obbligo di assistenza tecnica non sia imposto agli uffici quali gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i c.d. concessionari locali; inoltre, ha ampliato l'elenco dei professionisti, anzi dei soggetti, abilitati alla difesa, rispetto al passato. Nello specifico, si tratta di una difesa tecnica che può essere svolta anche da soggetti non professionisti, quali ad esempio gli impiegati del CAF, per la peculiarità della materia. Il legislatore, quindi, sia nel 1992 sia nel 2015, in misura ancor più significativa, esprime una visione semplicistica del processo tributario. Gli avvocati sono paragonati a tutti gli effetti agli altri professionisti e non, tutti comunque non giuristi. La riforma, però, sembra non aver preso atto della realtà quotidiana del processo tributario che, invece, comporta anche per cause di minimo valore lo studio di complicate questioni in diritto.

Ancora una volta, infatti, il legislatore ha ridimensionato l'importanza e il valore del processo tributario e questo sarà il mio leitmotiv nella

lettura dell'art. 12 D. Lgs n. 546/92, come modificato dal D.Lgs n. 156/15.

Obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie e casi di esonero: commi 1 e 2 dell' art. 12 D.lgs n. 546/92

Il primo comma del riscritto art. 12 fissa il principio generale in base al quale tutte le parti devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato. All'interno dello stesso primo comma, si introduce la prima eccezione costituita dalle ipotesi di esonero soggettivo.

Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 446/97, che da ora in poi chiamerò i c.d. concessionari locali, hanno la possibilità di essere assistiti da propri funzionari senza necessità di ricorrere ad un difensore abilitato.

Secondo la previgente norma, la difesa diretta spettava alle Agenzie ed agli enti locali, attualmente, invece, è consentita anche agli Agenti della riscossione ed ai c.d. concessionari locali, ossia a quei soggetti privati, che sono anche abilitati all'accertamento e alla liquidazione dei tributi e che risultano iscritti all'albo. Viene subito in evidenza la delicatezza del riconoscimento di stare in giudizio a soggetti privati. Il nuovo art. 12 deroga, invero, alle norme ordinarie dello ius postulandi che impongono il principio della adeguatezza tecnica nonché quello dell' autonomia ed etica della difesa professionale. Se è vero, e

bisogna riconoscerlo con onestà intellettuale, che le Agenzie hanno fatto passi da gigante per la qualificazione professionale dei funzionari addetti alla difesa davanti alle commissioni tributarie con l'obiettivo di migliorare l'efficacia e l'efficienza dell'azione pubblica, cosa avverrà quando i suddetti soggetti privati si difenderanno in giudizio da soli? Non bisogna perdere di vista, anche rispetto a loro, il principio dell'adequata tutela che si può realizzare concretamente solo con una assistenza tecnica professionale. La norma, quindi, dispone che, ad eccezione delle suddette categorie, l'assistenza tecnica in giudizio è obbligatoria per tutte le parti private, sia ricorrenti che resistenti, fisiche o giuridiche. Pertanto, gli uffici delle Agenzie delle Entrate, dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e l'ufficio dell'Agente della riscossione non hanno obbligo di assistenza, come pure le cancellerie e segreterie degli uffici giudiziari limitatamente alle contestazioni in materia di contributo unificato. Gli uffici delle Agenzie delle Entrate e dell'Agenzia Dogane e Monopoli possono essere difesi in giudizio dall'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 12 comma 8 d.lgs n. 546/92 e succ. mod..

Anche gli enti locali, parti resistenti nel processo tributario, titolari però della pretesa tributaria fatta valere con l'atto impositivo o riscossivo impugnato, non hanno l'obbligo di assistenza in giudizio. Di contro, quando i suddetti enti assumono la veste di ricorrenti avverso un atto emesso dall'Agenzia fiscale, gli stessi devono essere assistiti da un difensore abilitato.

Nel giudizio dinnanzi alla Corte di Cassazione, anche le Agenzie fiscali e gli enti locali possono essere assistiti da un avvocato iscritto nell'albo dei patrocinanti cassazionisti. L'Agenzia può comunque essere difesa dall'avvocatura dello Stato (Cass. SS.UU. sent. N. 3116/2006). Come sottolinea la stessa Corte nella citata sentenza, si tratta di una scelta (quella di un avvocato cassazionista al posto dell'avvocato dello stato) ovviamente non del tutto libera, dovendo gli organi competenti dell'Agenzia, secondo l'espressa previsione dell'art. 61 del D.LGS. n. 300/99, agire sempre in base “ ai principi di legalità, imparzialità e trasparenza con criteri di efficienza, economicità e imparzialità”.

Il comma 2 del suddetto art. 12 disciplina la seconda eccezione al principio generale, costituita dalle ipotesi di esonero oggettivo: il contribuente può stare in giudizio senza assistenza tecnica per le controversie fino a tremila euro. Questa disposizione è stata accolta da alcuni come previsione di grande favore per il contribuente ammesso a difendersi da solo, in vista di una maggiore economicità del giudizio tributario. Io all'opposto reputo che questa sia in concreto una vera e propria limitazione del diritto di difesa e direi pure severa. Infatti, salvo rare eccezioni, in cui la parte ha adeguate conoscenze tecnico professionali, nella maggior parte dei casi il contribuente potrebbe essere lasciato alla deriva su quelle che ritiene essere ragioni valide per impugnare l'atto, senza avere in realtà nozioni tecnico-giuridiche

valide per contestare sia processualmente che sostanzialmente l'imposizione tributaria.

Alla luce di questa norma, che a me pare solo demagogica, si viene a differenziare il processo tributario da quello civile e amministrativo. Invero, in quest'ultimo, la parte non può stare in giudizio da sola ma deve necessariamente munirsi di assistenza tecnica. In maniera analoga, nel giudizio civile si stabilisce, ex art.82 c.p.c., che la parte può stare in giudizio personalmente solo nelle cause d'importo inferiore o pari a € 1.100,00, davanti al giudice di pace e che, negli altri casi, la stessa può essere autorizzata a stare in giudizio di persona con decreto motivato, previa considerazione della natura ed entità della causa.

Diversamente, il contenzioso tributario è considerato dal legislatore delegato la “cenerentola” delle giurisdizioni perché, evidentemente, è ritenuto poco tecnico, posto che si consente la difesa personale in procedimenti di maggior valore. Infatti, il rapporto sottostante a un'imposta di euro 3.000 spesso risulta essere molto più consistente, poichè la soglia è misurata sulla base della sola imposta senza aggiunta di sanzioni e interessi, a volte molto significativi.

Il legislatore ha sicuramente avuto come intento quello di contenere i giudizi, ma, a mio avviso, questa norma, solo apparentemente favorevole al contribuente, non realizzerà lo scopo di deflazionare i processi. Il modo migliore per contenere i giudizi e realizzare una effettiva tutela è quello di affidare la difesa della parte pubblica e

privata a persone esperte, qualificate professionalmente, che sappiano concretamente individuare, secondo le regole processuali e sostanziali conosciute da esperti e specializzati professionisti -stante la difficoltà della materia-, la necessità o meno del ricorso nonché la possibilità di una preliminare conciliazione che spesso il “*contribuente fai da sé*” potrebbe non essere in grado di gestire, acriticamente convinto delle sue buone ragioni.

Per la determinazione del valore della lite, come sopra indicato, si ha riguardo all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Se il contenzioso concerne un atto di irrogazione delle sanzioni, si ha riguardo alla somma delle stesse sanzioni. Nell'ipotesi di impugnazione di un accertamento avente ad oggetto una pluralità di tributi, secondo la circolare ministeriale n. 197 del 30 novembre 1994, la determinazione va fatta, a pena di inammissibilità del ricorso, avuto riguardo alla somma dei tributi oggetto della causa, sulla base del criterio del cumulo giuridico. Ancora, nel caso di riunione di più ricorsi, il valore della controversia è sempre determinato sulla base dell'importo del tributo, oggetto di ciascun atto impugnato.

Per le controversie di valore indeterminabile, l'assistenza tecnica è obbligatoria.

La Corte Costituzionale si è già occupata, con l'ord. n. 158/2003, della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 D.Lgs. n. 546/92 nella parte in cui il suddetto articolo non preveda per le cause di valore

superiore a € 2.582, 28, attualmente € 3.000, la possibilità per il contribuente di stare in giudizio personalmente nei casi in cui la controversia si presenti di facile e pronta soluzione. La Corte ha ritenuto manifestamente infondata la questione poiché al legislatore è riconosciuta la facoltà di porre limiti all'obbligo di assistenza tecnica con riferimento al valore della causa, senza ledere il criterio di uguaglianza formale.

La parte che sta in giudizio personalmente può indicare il proprio indirizzo PEC e l'eventuale mancata indicazione non le comporta conseguenze negative, a differenza di quanto avviene con riferimento al difensore abilitato che, invece, ha l'obbligo di comunicazione e, qualora non la effettui, le subisce, come ad esempio avviene in caso di errato funzionamento della PEC addebitabile al destinatario.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 12 d.lgs n. 156/15, tutti i professionisti abilitati al patrocinio davanti alle Commissioni tributarie, ossia quelli di cui ai commi 3, 5 e 6 dello stesso articolo, possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività, previste nei medesimi commi. Il difensore che sta in giudizio in proprio deve indicare la PEC, altrimenti si applicherà un aumento del contributo unificato.

Difensori abilitati nel processo tributario: commi 3, 4, 5, 6 dell'art. 12 D.Lgs n. 546/92.

Ai suddetti commi, il legislatore ha individuato una pletora di soggetti abilitati alla difesa tecnica nel processo tributario, confermando quella visione, da me prima evidenziata, di un processo poco tecnico e alla “portata di tutti”. Ancora una volta, infatti, viene messa in rilievo la differenza tra il processo tributario, da un lato, e quello civile e amministrativo, dall’altro, nei quali sicuramente non esiste questa dilatazione di soggetti abilitati al contenzioso. Basti pensare al giudizio amministrativo in cui l’assistenza e rappresentanza è demandata ai soli avvocati, ritenuti gli unici soggetti professionali adeguati alla celebrazione dei processi.

In realtà, non si comprende l’eccessiva dilatazione operata nel giudizio tributario, soprattutto oggi, alla luce della professionalità sempre più elevata delle commissioni tributarie di primo e secondo grado e della necessità di una deflazione del processo tributario che dovrebbe attuarsi mediante un ampliamento dei casi di conciliazione, per i quali sarebbe più logico richiedere una assistenza tecnica adeguata.

Infatti, il processo tributario non è un processo semplice, regolato dal criterio dell’equità; perfino per la liquidazione delle spese del giudizio non si può ricorrere al predetto criterio. E’ un giudizio regolato da norme processuali di “tutto rispetto”. La giustizia tributaria è una giustizia sull’atto che tende all’annullamento dello stesso e l’osservanza delle norme di rito assume un particolare rilievo per l’esito del processo. Sotto tale profilo, gran parte delle categorie enumerate dal legislatore non si è neanche formata nelle discipline

sostanziali e processuali di diritto tributario, durante il percorso formativo universitario e/o professionale. Del resto, nel contenzioso tributario, l'introduzione del contributo unificato ha sicuramente spazzato via le questioni minimali, lasciando, invece, le questioni di maggior interesse economico, che devono essere affidate a soggetti competenti.

I soggetti abilitati sono numerosi e il novellato art. 12 ai commi 3, 5, e 6 ne prevede tre categorie: 1) i soggetti che possono assistere i contribuenti per tutte le controversie tributarie, 2) i soggetti abilitati alla difesa per determinate controversie (limitazione oggettiva), 3) i soggetti che possono assistere solo determinate categorie di contribuenti (limitazione soggettiva).

Alla prima categoria appartengono:

- gli avvocati;
- i dottori commercialisti ed esperti contabili, secondo la riforma professionale,;
- i consulenti del lavoro;
- gli impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria, ufficiali ed ispettori della G.d.F., collocati a riposo, dopo almeno venti anni di effettivo servizio;
- i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D-Lgs n. 546/92 risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 30, terzo comma, del DPR n. 636/72.

Alla seconda:

- i soggetti che alla data del 30-9-1993 sono iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato, e agricoltura in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, L'IRAP e l'IRES;
- gli ingegneri, gli architetti, i periti industriali, i dottori agronomi e forestali, gli agrotecnici ed i periti agrari se iscritti nei relativi albi professionali e solo per le controversie di cui all'art. 2 comma 2 primo periodo (per semplificare le controversie promosse dai singoli possessori e concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni dei terreni);
- gli spedizionieri doganali iscritti in apposito albo per le controversie relative ai tributi doganali.

Alla terza categoria appartengono:

- i dipendenti così come specificati alla lett. G ossia quelli delle associazioni di categorie rappresentati nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 del c. c., primo comma n. 1, limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o economia ed

equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale o e i dipendenti di categoria di cui alla lett. h.

In tema di rappresentanza e assistenza dei contribuenti, è stato modificato l'art. 63 del D.P.R. n. 600/73, introducendo una previsione di ampliamento dei soggetti che possono essere autorizzati ad esercitare l'assistenza tecnica davanti alle Commissioni Tributarie.

La vera novità della riforma, che ha causato non poche perplessità soprattutto da parte dei commercialisti, soggetti ormai professionalmente adeguati a svolgere la difesa tecnica, è l'indicazione, nell'elenco dei soggetti abilitati alla difesa tecnica (lettera h), dei dipendenti del CAF, purchè in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza, o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale e limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza. Le perplessità sono giustificate da due ordini di ragioni: la prima, di rilievo minore, è legata alla difficoltà di gestione dell'elenco dei soggetti di cui al comma 4, che deve essere tenuto e aggiornato dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia. In realtà, non è dato sapere quante persone del CAF in futuro potranno assistere i contribuenti che si saranno a loro rivolti. La seconda, sostanzialmente più importante, è quella per la quale chi ha prestato assistenza al CAF potrebbe trovarsi in conflitto di interessi e sarebbe opportuno l'intervento di un professionista terzo rispetto alla

questione sorta in conseguenza della trattazione della pratica fiscale da parte del CAF.

Certo, ai sensi del comma 4 del riscritto art. 12, sarà da verificare come il Ministro dell'Economia disciplinerà le modalità di tenuta dell'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza di cui alle lettere d, e, f, g, h e individuerà i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca dell'iscrizione, anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. Per alcuni commentatori, ciò sta a significare che il parametro di riferimento per soggetti non iscritti ad albi professionali sarà il codice deontologico forense, mentre per quelli iscritti ad albi professionali, in mancanza di espressa estensione, sarà quello di cui al codice etico delle singole professioni.

A me pare, invece, che quella dizione normativa *“anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense”* voglia significare un richiamo unitario alla deontologia forense, posto che appare necessaria l'unità del codice deontologico del difensore tributario che ben può essere parametrato sui principi contenuti nel codice deontologico forense.

Conferimento dell'incarico di assistenza: comma 7 dell'art. 12 D.Lgs n. 542/92

Nulla è stato modificato in ordine alla procura alla lite nel processo tributario. Il previgente comma 3 del citato art. 12 è riproposto

integralmente al comma 7: la procura alla lite deve essere conferita con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale. La giurisprudenza della S.C. anche sul punto è particolarmente favorevole "alla salvezza degli atti". Invero, la VI sez. civile della S.C., con ord. n. 25469/14, ha ribadito che nel processo tributario le modalità di conferimento dell'incarico ai difensori sono disciplinate, nel giudizio di primo grado, dall'art. 12 comma 3 del D.Lgs n. 546/92, il quale consente che il conferimento abbia luogo, oltre che con atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero in calce o a margine di un atto del processo, anche oralmente con dichiarazione verbalizzata in udienza. La mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce o a margine del ricorso introduttivo non ne determina l'inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l'autografia della sottoscrizione non autenticata.

La **procura generale**, ossia quella conferita per una serie indefinita di processi, è conferita mediante atto pubblico, redatto da un notaio secondo determinate formalità, o mediante scrittura privata autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale, previo accertamento dell'identità di chi sottoscrive l'atto alla sua presenza.

La **procura speciale**, ossia quella conferita per un determinato giudizio o per una fase o per il compimento di un determinato atto, può essere rilasciata mediante scrittura privata apposta a margine o in calce all'atto processuale con firma autenticata da parte del medesimo difensore. La regola è che la procura rilasciata su un foglio staccato dall'atto processuale è nulla, in quanto non esiste giuridica certezza della riferibilità dell'attività svolta dal difensore al titolare della posizione sostanziale, dato che la procura è priva dei requisiti formali indispensabili al raggiungimento dello scopo. E' valida, invece, la procura rilasciata su un foglio allegato a uno degli atti processuali, quando la stessa fa corpo con essi. La S.C. ha chiarito, con sentenza a SS.UU. n. 13666/02, che il requisito della materiale congiunzione della procura agli atti processuali non è quello di una "cucitura meccanica", ma ha riguardo a un contesto di elementi che possono consentire al giudice la verifica della provenienza del potere di rappresentanza dalla parte e la riferibilità della procura stessa al giudizio di cui tratta.

E' consentito anche l'utilizzo della procura rilasciata all'estero per un giudizio che si svolge in Italia, purchè la stessa sia autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale dello Stato estero, legalizzata dall'autorità consolare italiana all'estero o rilasciata dall'autorità consolare italiana all'estero.

Ogni parte può farsi assistere da più di un difensore abilitato, basti infatti pensare ai casi in cui è necessaria sia l'assistenza giuridica da

parte di un avvocato che l'assistenza tecnica vera e propria da parte di un commercialista; in quest'ultimo caso l'incarico può essere disgiunto o congiunto. La regola è che in mancanza di una espressa volontà del mandante circa l'obbligo di agire congiuntamente, la procura si intende conferita disgiuntamente. (Cass. Sent. 1 del 2 gennaio 2012). Da ciò discende che il ricorso è valido anche se sottoscritto da uno solo dei due difensori, il quale può svolgere autonomamente la propria difesa, con la conseguenza che è legittimato ad agire in giudizio, a sottoscrivere gli atti, a riceverli. L'eventuale, decesso, radiazione o sospensione di uno dei due difensori non determina l'interruzione del processo.

Il difensore può sempre essere revocato, come pure lo stesso può sempre rinunciare al mandato. Non occorrono particolari formalità ma la revoca o la rinuncia producono effetti processuali quando viene data ufficiale comunicazione.

La procura deve contenere: il nome del soggetto conferente e in caso di ente o società il soggetto munito dei poteri di rappresentanza, il nome del difensore, i poteri conferiti, anche il potere di rappresentanza nella fase di reclamo e mediazione, l'elezione di domicilio, il luogo e la data di conferimento. E' nulla quindi se non compare il nome del conferente e la sua firma sia illeggibile. Tuttavia, sulla base del principio della conservazione degli atti, secondo la giurisprudenza della S.C., la procura con firma illeggibile è valida, purchè dagli atti processuali non residuino dubbi circa l'identità del sottoscrittore o del

legale rappresentante (Cass. 11710/02 e sent. 13979/02). L'omessa indicazione del difensore non rende nulla la procura se dall'intestazione dell'atto o dal testo complessivo risulta comunque il nominativo. La procura può essere rilasciata per più gradi di giudizio; se nel testo non è indicato l'appello, la stessa si intende conferita solo per il primo grado. La procura attribuisce al difensore il potere di porre in essere tutti gli atti processuali necessari all'espletamento dell'incarico, con esplicita indicazione anche del potere di rappresentanza nella fase di reclamo e mediazione. L'elezione di domicilio è solo eventuale, in mancanza le comunicazioni dovranno essere effettuate presso la residenza indicata dalla parte nella costituzione in giudizio. Il difensore incaricato non ha limiti territoriali e, quindi, non sussiste l'obbligo di elezione di domicilio. Ciò discende da quanto sopra evidenziato, ovvero che nel processo tributario non è previsto, come nel processo civile, l'obbligo di un ministero del difensore, ma solo un obbligo per il privato di munirsi di assistenza tecnica per le cause superiori a € 3.000.

Casi di inammissibilità o nullità per difetti di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione: comma 10 dell'art. 12 d.lgs n. 156/15

Il legislatore del 2015 ha ritenuto di completare la norma sull'assistenza tecnica con il preciso richiamo all'art. 182 c.p.c..

Il presidente della Commissione, della sezione e del collegio, che sostituisce il g.i. della norma, verifica d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, quando occorre, le invita a completare o a mettere in regola gli atti o i documenti che riconosce difettosi. Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, lo stesso assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, o per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione. Attualmente, appare generalmente convalidata la tesi della sanabilità dei vizi della procura e anche del superamento del limite di rappresentanza personale del contribuente. La riforma ha seguito la strada già segnata dalla giurisprudenza della S.C. che specificatamente afferma come *“nel processo tributario il giudice, in caso di mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare subito l'inammissibilità del ricorso ma, a norma degli artt. 12 comma 5 e 18 commi 3 e 4 del D. Lgs n. 546/92 deve, dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità del ricorso.”* (cfr. sent. n. 15029/2014). Pertanto, l'inammissibilità del ricorso proposto senza l'assistenza tecnica può essere dichiarata solo quando non sia stato eseguito l'ordine del

presidente della commissione o della sezione o del collegio di munirsi di difensore entro il termine prefissato (in tal senso Cass. sent. 11359/15).

Nel caso in cui la commissione d'ufficio o su istanza di parte dichiari inammissibile il ricorso per violazione dell'obbligo di assistenza tecnica, ma non abbia provveduto all'ordine di regolarizzazione, la sentenza è nulla per un vizio nella regolare costituzione del contraddittorio. Parimenti, la sentenza è nulla se la Commissione non rileva nel corso del giudizio il difetto di assistenza, configurandosi una lesione del diritto di difesa costituzionalmente garantito.

Il Presidente di sezione della CTP Bari
(dott.ssa Angela Tomasicchio)

Bibliografia:

*Stefano Loconte ed Ernesto Sellitto: Il nuovo processo tributario-
Giappichelli editore*

*Ludovico Mortara: Commentario del codice delle leggi di procedura
civile*

*Filippo Rau: La procura alle liti nel processo civile e nel processo
tributario- Cacucci editore*

Luigi Quercia: Il processo tributario- Simone editore