



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



Le parti e la loro assistenza in giudizio

nr. 13. Mariacarla
Giorgetti

Commissione
Contenzioso Tributario

i quaderni



FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



Le parti e la loro assistenza in giudizio

nr. 13. Mariacarla
Giorgetti

Commissione
Contenzioso Tributario

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Francesco Miceli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli.

Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Renzo Nisi, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Antonio Tangorra, Stefania Totaro.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alesandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Commissione Contenzioso Tributario:

Delegato del Consiglio: Nicolino Cavalluzzo.

Presidente della Commissione: Guido Arturo Tedeschi.

Componenti: Gerolamo Albertazzi, Anna Alivernini, Marco Bassani, Jasmine Bettinelli, Angelo Biella, Francesca Bonalumi, Paolo Brecciaroli, Antonio Candido, Claudio Pietro Antonio Castellano, Giovanni Cerchiara, Cristina Chiesa, Emilia D'Aprile, Paola Maria Elvira Dalmiglio, Francesco De Franco, Augusto De Simoni, Claudia Del Re, Sandro La Ciacera, Patrizia La Rocca, Antonio Mallardo, Giovanni Masseroni, Marco Mastromattei, Salvatore Rino Messina, Paolo Miglio, Antonio Minervini, Filippo Nicolo', Fernando Olivieri, Antonio Palumbo, Vincenzo Paturzo, Nunzia Vittoria Radoia, Federico Ragazzini, Marco Razza, Mario Reggio, Matteo Rossi, Guido Sampietro, Francesco Sansalone, Davide Settembre, Francesco Spadaro, Vincenzo Trimarco, Emilio Vasile, Vladimiro Verduci, Carlo Veronese, Cesare Zafarana.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo
corso Europa, 11 • 20122 Milano
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

Sezione I) Le parti.....	3
1. Premessa	3
2. Le parti del processo	3
3. Il ricorrente ed i suoi ausiliari.....	8
4. L'Ufficio	10
Sezione II) L'assistenza in giudizio.....	15
5. La rappresentanza tecnica e l'obbligo dell'assistenza tecnica in giudizio.	15
6. I difensori abilitati.....	19
7. Il conferimento dell'incarico	21
8. L'assistenza delle parti diverse dal ricorrente.....	26
9. Esclusioni dall'obbligo della difesa tecnica	28
10. L'assistenza tecnica gratuita: la disciplina.....	31
11. La commissione del patrocinio a spese dello Stato	33
12. Presupposti per l'ammissione	35
13. La domanda di ammissione.....	36
14. Effetti dell'ammissione al gratuito patrocinio	38

SEZIONE I) LE PARTI

1. Premessa

Va, premesso, che la disciplina delle parti nel processo tributario e della loro assistenza è il risultato dell'operare di due ordini di normative. 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*; e il rinvio è 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 quali una riscontrata lacuna della normativa speciale e la compatibilità della disciplina generale del codice di procedura civile con quella prevista dal decreto.

Proprio il coordinamento tra tali normative è oggetto del presente esame delle principali questioni relative alle parti nel processo tributario e alla loro assistenza.

2. Le parti del processo

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" 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. Evidentemente tale definizione già consente di mettere in rilievo come il ruolo della parte si differenzi e si contrapponga 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 è la qualificazione soggettiva minima, 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.

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: la disciplina legislativa sulle parti nel processo tributario è contenuta negli artt. da 10 a 17 del decreto.

L'art. 10 D. lgs. 546/1992 intitolato "Le parti" individua espressamente i soggetti legittimati a partecipare ai procedimenti che si svolgono dinanzi alle Commissioni tributarie. Questa disposizione rappresenta una novità rispetto alla precedente disciplina contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il cui art. 15, elencando i requisiti di contenuto del ricorso, individuava solo indirettamente le parti del giudizio: il legislatore imponeva di indicare nell'atto introduttivo del giudizio da un lato il ricorrente e dall'altro l'ufficio tributario nei cui confronti il ricorso stesso veniva proposto.

L'art. 10 D. lgs. 546/1992 espressamente prevede che sono parti del giudizio tributario oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il Concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Secondo l'interpretazione data dal Ministero delle finanze nella Circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E "con tale disposizione il legislatore ha inteso individuare i soggetti aventi la capacità di essere parte del processo tributario".

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 *legitimatio 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.

Parte contro la quale è proposta la domanda può essere, secondo l'art. 10 D. lgs. 546/1992 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 controverso¹. 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.

Il legislatore, evidentemente, si è riferito dal lato attivo alla posizione processuale del ricorrente in quanto tale, e dal lato passivo alla posizione sostanziale dell'Ufficio o dell'Ente in quanto parte del rapporto tributario controverso.

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 propria 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

¹ I centri servizio sono stati successivamente soppressi.

ditale 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: 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. E 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 assetamento - quando ricorra una delle ipotesi considerate dall'art. 5 T.U.I.R..

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 (Irpegf od irpeg) dovuta dai singoli soci od associati.

Sul piano operativo era 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 definitivo²; ma ha escluso che dal carattere unitario dell'accertamento, a norma del citato art. 40, comma 2, D.P.R. 600/1973 potesse desumersi una necessità di notificazione, oltre che alla società, anche ai soci³, privi in quanto tali della legittimazione processuale nel giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale⁴. Occorre aggiungere che la Corte in questa ultima sua pronuncia, al fine di non lasciare privo di difesa il socio, rimasto estraneo al giudizio tra il Fisco e l'ente collettivo, ha 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.

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

² Cass. 6 agosto 1992, n. 9313.

³ Cass. 17 settembre 1992, n. 10667; Cass. 27 gennaio 2001, n. 1184.

⁴ Cass. 27 gennaio 2001, n. 1184.

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. In materia di imposta di registro nessuno ha mai affermato 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 pare vi sia 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.

3. Il ricorrente ed i suoi ausiliari

Il ricorrente è colui che contesta l'imposizione affermandone l'ingiustizia. Secondo la circ. min. 98/E del 1996 la figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio, sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto.

Ai sensi dell'art. 12, la rappresentanza in causa e la difesa tecnica del contribuente sono *obbligatorie*. Quest'ultimo dev'essere assistito da persona abilitata.

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 sia 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.

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, purché iscritti nei relativi albi o in ruoli od elenchi speciali, nonché 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; nonché gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici ed i periti agrari (relativamente alle controversie in materia catastale).

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.

Conseguenza diretta dell'obbligo di farsi assistere in giudizio è l'onere, che grava sul soccombente, di rimborsare le spese legali sostenute dall'altra parte, anche nel caso in cui questa, consentendolo la legge, non sia stata a sua volta assistita.

Infine, come stiamo per vedere è prevista l'assistenza gratuita a favore dei non abbienti.

4. L'Ufficio

Tra le parti resistenti, è, in primo luogo, annoverato l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l'atto impugnato ovvero non ha emanato l'atto richiesto dal contribuente, dando in tal caso luogo al formarsi del silenzio-rifiuto, contro il quale è ammesso ricorso ai sensi dell'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992.

Secondo le indicazioni offerte dalla Circolare ministeriale n. 98/E del 23 aprile 1996 si tratta innanzitutto degli uffici del Ministero delle Finanze che siano competenti ad amministrare il tributo di cui si controverte quali l'ufficio delle entrate per tutti i tributi statali e l'ufficio del territorio per le operazioni catastali che rientrano nella giurisdizione tributaria ed in parte per l'imposta ipotecaria.

Nell'Ufficio delle entrate confluiscono gli Uffici delle imposte dirette, del registro e dell'IVA, nell'ufficio del territorio gli uffici del catasto e dell'Ufficio Tecnico Erariale.

L'elencazione non è tassativa. L'eventuale processo avente ad oggetto un atto impositivo emanato da un diverso ufficio del Ministero delle finanze ancorché incompetente ad emanarlo, vedrà come parte resistente proprio tale ufficio.

Infine, quando si controverta in materia di silenzio-rifiuto o di diniego in relazione ad istanze che per legge devono essere rivolte alle Direzioni regionali delle entrate, queste sono legittimate passivamente.

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.

Per espressa disposizione dell'art. 10 D.Lgs. n. 546/1992 è parte del processo tributario l'ente locale che ha emesso l'atto impugnato ovvero

non ha emesso l'atto richiesto. Con il termine ente locale si indicano a seconda della rispettiva competenza il Comune, la Provincia, la Regione.

L'ente locale può stare in giudizio attraverso gli organi competenti alla rappresentanza, previsti nel proprio ordinamento statutario. È poi prevista la facoltà per le amministrazioni erariali di farsi assistere, in secondo grado, dall'Avvocatura dello Stato, organo che istituzionalmente assume la difesa in giudizio.

In alcuni casi, ex art. 25 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. Ai sensi della citata circolare ministeriale, il Concessionario è parte del processo tributario quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti a lui direttamente riferibili (cartella di pagamento, avviso di mora, ingiunzione di pagamento come atto introduttivo della speciale procedura esecutiva di cui agli artt. 53 ss. D.P.R. n. 602 del 1973 - *Ricorso contro gli atti esecutivi dell'esattore*, nel senso che trattasi di errori imputabili allo stesso Concessionario (errori connessi alla compilazione ed alla intestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, alla notificazione degli stessi atti, etc.). In tutte le altre ipotesi, parte del processo è l'ufficio tributario.

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.

Con una disposizione particolare, il legislatore delegato aveva stabilito che se l'ufficio che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto è un centro di servizio, parte del processo tributario è l'Ufficio delle entrate del Ministero delle finanze, oggi Direzione generale delle entrate e, più precisamente, secondo la citata circolare, Ufficio distrettuale delle imposte dirette al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

All'indomani dell'avvio delle Agenzie fiscali, avvenuto il 1 gennaio 2001 sulla base del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 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 dicembre 2000 la questione che si era posta era quella del coordinamento tra la fase del processo davanti alla commissione tributaria, presso la quale il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato non è richiesto (ma è facoltativo in 2° grado *ex* art. 12, co. 40, 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, co. 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 statuita 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 giurisprudenza della Suprema Corte ha recepito il suddetto principio⁵.

La conclusione così raggiunta potrebbe però ritenersi non più attuale a seguito dell'istituzione, con decorrenza 1 gennaio 2001, delle Agenzie fiscali.

In effetti prima della creazione delle Agenzie la Corte di Cassazione aveva affermato che la soggettività processuale degli uffici finanziari si conclude con il giudizio innanzi alle Commissioni Regionali⁶. Di talché la Suprema Corte aveva ritenuto il singolo ufficio privo di soggettività esterna nel giudizio di Cassazione, con la conseguente inammissibilità di

⁵ Cfr. in termini Cass. civ., 19 aprile 2001 che ha stabilito il principio in forza del quale "ai sensi dell'avvenuta dichiarazione di incostituzionalità dell' art. 21 comma 1° della legge 13 maggio 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 omissi 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 del 4 maggio 2001 n. 6260.

⁶ Vedi Cass. civ., n. 2807 del 25 marzo 1999 e n. 12315 del 5 novembre 1999.

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.

Il problema dell'individuazione soggettiva successiva alla nascita delle Agenzie fiscali va, senza dubbio, risolto attraverso l'analisi della natura giuridica delle stesse. 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; in caso contrario, qualora essa agenzia debba ancora considerarsi Amministrazione dello Stato, 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 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.

SEZIONE II) L'ASSISTENZA IN GIUDIZIO

5. La rappresentanza tecnica e l'obbligo dell'assistenza tecnica in giudizio.

L'art. 11 prevede la facoltà per il contribuente di farsi rappresentare da un procuratore speciale o generale. Vi sono casi nei quali il titolare della pretesa 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 il problema delle modalità di come far valere in giudizio i diritti di coloro (o, nei confronti di coloro) che non possono compiere atti processuali.

Il legislatore si è servito per risolvere questo problema di ordine processuale 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 una procura sia generale, sia 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.

Non sono disciplinate in maniera specifica le 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. Affinché lo strumento rappresentativo abbia a funzionare, dunque, 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); inoltre, 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.

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.

Di talchè, 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 Corte di Cassazione ha ritenuto che la mancata autorizzazione alla 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 processuale⁷.

E da sottolineare come sia pure 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 controparte⁸.

Ne deriva che almeno per tutte le parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze (ora, dopo la riforma di cui al D.Lgs. 30 luglio

⁷ Cass. civ., 17.5.2001, n. 11321, in *Il fisco*, n. 1, 2002.

⁸ Cass. civ., 17.01.1989, n. 198; Cass. 21 aprile 1988 n. 3114.

1999, n. 300 e al D.m 28 dicembre 2000, Uffici locali delle Agenzie fiscali) e dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, è indubbia la natura di principio generale dell'obbligo dell'assistenza in giudizio da parte di un difensore abilitato, obbligo introdotto nell'ambito del processo tributario dal co. 1° dell'articolo in commento, sulla scorta di quanto stabilito dalla legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 (art. 30, lett. i e t).

Parti private obbligate a munirsi di difensore tecnico sono, oltre al contribuente ricorrente, anche l'intervenuto e il chiamato in giudizio, in quanto divengono parti del processo. L'esclusione espressa dell'ufficio del Ministero delle finanze (*rectius*, Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate) e dell'ente locale nei cui confronti sia stato proposto il ricorso fa sì che il concessionario del servizio della riscossione (anche quale resistente) e lo stesso ente locale in veste di ricorrente debbano ritenersi assoggettati all'obbligo *de quo*.

Il difetto di assistenza tecnica - con eccezione dei casi in cui vedremo non essere obbligatoria - comporta l'inammissibilità del ricorso, come si evince dall'art. 18, co. 4°, in relazione al co. 3°, D.Lgs. 546/92 e come si argomenta dall'ultimo periodo del co. 5° dell'art. 12. L'ambito di applicazione dell'art. 12, co. 5°, D.Lgs. 546/92, nella parte in cui dispone la fissazione di un termine entro il quale la parte (costituitasi personalmente in giudizio) è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico ad un difensore abilitato, è dubbio se comprenda o meno le "controversie di valore superiore a lire cinque milioni, nelle quali l'eventuale costituzione personale in giudizio della parte privata senza assistenza di difensore va considerata *tamquam non esset* e non comporta alcun intervento correttivo o sanante da parte dell'organo giudicante".

La Corte Costituzionale⁹ ha ritenuto che, nel caso in cui la parte abbia sottoscritto personalmente il ricorso nonostante il valore della lite ecceda l'importo di lire cinque milioni, l'inammissibilità dello stesso prevista dall'art. 18, co. 4°, "scatta - per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole - solo a seguito di ordine ineseguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un professionista abilitato". Il Giudice della legge ha interpretato il

⁹ Cfr. Corte cost. 13.6.2000, n. 189, in *Giur. it.*, 2001. 1061 ss. che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 12, co. 5°, e 18, co. 3° e 4°, D.Lgs. 546/92, sollevata dalla Comm. trib. prov. Novara (ord. 10-10-1998), con riferimento agli artt. 3 e 24, co. 1° Cost.

riferimento all'art. 12, co. 5°, contenuto nell'art. 18, co. 3°, come un "richiamo complessivo all'intero co. 5° e quindi anche al meccanismo dell'ordine da parte del Presidente della Commissione o della Sezione o del Collegio di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa (parte) è tenuta, a pena d'inammissibilità, a conferire l'incarico ad un difensore abilitato".

La Corte di Cassazione¹⁰, con una pronuncia di poco successiva alla decisione della Corte Costituzionale ed orientata in senso antitetico alla stessa, confermando il proprio precedente orientamento, ha statuito che "soltanto nel caso in cui la controversia abbia un valore inferiore ai cinque milioni, il contribuente può stare in giudizio personalmente". Dunque, il ricorso tributario, avente ad oggetto un atto in cui è manifestata una pretesa impositiva superiore a cinque milioni di lire, deve essere sottoscritto da un difensore abilitato, a pena di inammissibilità, a nulla rilevando il fatto che il ricorrente prospetti la manifesta infondatezza o abnormità della pretesa superiore ai cinque milioni: l'inammissibilità deriva dalla legge e non è condizionata alla mancata osservanza dell'ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica, previsto dall'art. 12, co. 5°, D.Lgs. 546/1992 e rimesso alla discrezionalità del giudice solo per le controversie di valore inferiore alla soglia indicata.

Pur tuttavia, la stessa sezione tributaria della Corte di Cassazione¹¹ si è pronunciata successivamente in senso diametralmente opposto, sulla linea di quanto statuito dalla Consulta, dichiarando l'inammissibilità di un ricorso sottoscritto personalmente dalla parte, scatta, non automaticamente, ma soltanto a seguito dell'inesecuzione dell'ordine di munirsi di un difensore tecnico che il giudice tributario può imporre al contribuente *ex* art. 12, co. 5, del D.Lgs. n. 546/1992.

In ordine al termine per il rilascio dell'incarico, si segnala come una pronuncia di merito¹² abbia ritenuto applicabile al processo tributario l'art. 125, co. 2° c.p.c., ammettendo il conferimento dell'incarico al difensore sino alla costituzione in giudizio. Una piana interpretazione letterale della norma ("le parti... devono essere assistite in giudizio") solleva il dubbio che al difensore tributario non spettino poteri di rappresentanza del contribuente - al pari del difensore del processo civile

¹⁰ Cass. civ., sez. trib., 2.8.2000, n. 10133, in *Il fisco*, 2000, n. 35, 10868.

¹¹ Cass. civ., sez. trib., 12.6.2002, n. 8369, in *Giur. trib.*, 3/03, 260.

¹² Comm. trib. prov. Pisa, 27.3.2000, n. 36, *Giur. trib.*, 7/00, 607-608.

-, ma di assistenza. Preme sottolineare come il problema cui si accenna differisca da quello relativo alla rappresentanza processuale di cui all'art. 11, D.Lgs. 546/92 e, per quanto dallo stesso non disposto, di cui all'art. 75 c.p.c.: gli articoli da ultimo citati, infatti, concernono la capacità processuale e la legittimazione formale (*legitimatio ad processum*) della parte, categorie alle quali risulta estraneo l'inquadramento della figura del difensore, in relazione al quale si parla di "ministero". Per rappresentanza in ordine al difensore, infatti, non si intende il riconoscimento in capo allo stesso di quella *legitimatio ad processum* spettante viceversa al rappresentante vero e proprio (legale o volontario) della parte: il difensore, pur potendo compiere atti impediti alla parte, rimane assolutamente avulso dagli istituti processuali concernenti le parti e i loro rappresentanti.

6. I difensori abilitati

Il co. 2° dell'art. 12 D.Lgs. 546/92 elenca tutti i soggetti abilitati all'assistenza tecnica avanti alle commissioni tributarie, distinguendosi tra difensori con competenza generale, ammessi a patrocinare qualsiasi tipo di controversia (avvocati e procuratori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali iscritti all'albo; ex impiegati delle carriere dirigenziali, direttive e di concetto dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali della Guardia di finanza collocati a riposo dopo almeno vent'anni di servizio, iscritti in apposito albo tenuto presso le D.R.E.; funzionari delle associazioni di categoria che alla data del 15 settembre 1993 risultavano iscritti in apposito elenco tenuto presso le Intendenze di finanza competenti per territorio ai sensi dell'art. 30, d.p.r. 636/72) e difensori abilitati a conoscere solo alcune limitate tipologie di contestazioni, secondo un criterio di competenza per materia (consulenti del lavoro; ingegneri, architetti, geometri, periti edili, dottori agronomi, periti agrari, agrotecnici e, dal 28 febbraio 2002, spedizionieri doganali; coloro che al 30 settembre 1993 risultavano iscritti nei ruoli dei periti e degli esperti tributari presso la Camera di Commercio; dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel Cnel e dipendenti di imprese e delle loro controllate).

Sull'argomento si segnala una pronuncia del giudice amministrativo¹³ con la quale si è ritenuta illegittima l'istituzione del ruolo dei periti ed esperti per la sottocategoria tributi da parte delle Camere di Commercio, evidenziando come, ai sensi dell'art. 12, co. 2°, D.Lgs. 546/92, nel testo come sostituito dall'art. 69, lett. a), D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. in l. 29 ottobre 1993, n. 427, i soggetti iscritti nei ruoli dei periti tributari istituito presso le Camere di Commercio siano abilitati all'assistenza tecnica nei giudizi innanzi alle commissioni tributarie, a condizione che la loro iscrizione sia anteriore al 30 settembre 1993. Tale decisione trae fondamento da altra pronuncia del giudice amministrativo¹⁴ con la quale è stata ritenuta illegittima l'istituzione di un ruolo degli esperti da parte delle Camere di Commercio per la sottocategoria tributi sul presupposto che la materia tributaria fosse estranea alla competenza di dette Camere e che fosse, invece, devoluta dall'ordinamento giuridico ai professionisti iscritti negli appositi albi professionali.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione parifica il ricorso sottoscritto da difensore non abilitato per materia ad un ricorso privo di sottoscrizione e, quindi inammissibile, posto che l'esercizio della difesa del contribuente da parte di un professionista in controversie con oggetto esorbitante dalle materie specificamente previste dall'art. 12 D.Lgs. 546/92 in commento, deve ritenersi assolutamente vietato dalla legge e l'attività radicalmente nulla, a garanzia del fondamentale diritto della parte privata ad una difesa tecnica, *ex art. 24 Cost.*

La versione originaria del co. 2 dell'art. 12 D.Lgs. 546/92 consentiva a soggetti indeterminati e non ben individuati la capacità di assistere in giudizio i contribuenti in tutte le cause assegnate al giudice tributario, rimettendo ad un decreto del Ministero delle finanze l'individuazione di siffatti soggetti, individuazione che, viceversa, sarebbe dovuta essere di competenza esclusiva del legislatore. Le successive modifiche di cui all'art. 69, co. 3°, lett. a), D.L. 30 agosto 1993, n. 331 conv. in l. 29 ottobre 1993, n. 427, hanno portato all'eliminazione di tale disposizione e alla previsione espressa dei soggetti abilitati, riservando al Ministero il compito di stabilire le mere modalità applicative delle nuove disposizioni. Con D.M. 18 novembre 1996, n. 631 è stato, infatti, emanato il "Regolamento recante la disciplina dell'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali", con il quale è stato

¹³ T.A.R. Lazio, 23.9.1999, n. 2879, *Boll. Trib.*, 18/00, p. 1340.

¹⁴ Cons. St., sez. VI, 17.5.1993, n. 358.

suddiviso in tre sezioni l'elenco degli abilitati alla assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, appartenenti alle categorie previste, appunto, dall'art. 12, co. 2°, terzo periodo, D.Lgs. 546/92.

Si nota come la *ratio* di natura processuale che avrebbe dovuto sostenere l'introduzione dell'obbligo della difesa tecnica anche nel nuovo processo tributario - connotato dal passaggio da un rito semplice ad uno complesso e con la conseguente necessità di competenze tecniche e perizia processuale che la parte può non avere - sia stata quasi completamente svalutata a fronte di una maggiore se non esclusiva considerazione delle conoscenze delle materie oggetto del processo.

La Comm. trib. reg. Roma¹⁵, aveva sollecitato la Consulta a pronunciarsi in merito alla previsione della categoria dei consulenti del lavoro quali soggetti abilitati *quoad materiam*, e non con competenza piena, alla difesa avanti le Commissioni tributarie. La Corte Costituzionale¹⁶ ha ritenuto non lesiva del principio di uguaglianza la disparità di trattamento con dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, posta "la non omogeneità della categoria dei consulenti del lavoro rispetto alle categorie professionali alle quali è attribuita una generale abilitazione difensiva dinanzi alle Commissioni tributarie".

La violazione del principio di uguaglianza non è stata ravvisata nemmeno con riferimento alla attribuzione di una piena abilitazione difensiva nel giudizio tributario a soggetti non iscritti in alcun albo professionale.

7. Il conferimento dell'incarico

Varie sono le possibili forme consentite dalla legge per il rilascio dell'incarico, che può essere sia per un singolo giudizio, una sua fase ovvero un determinato atto processuale (cd. procura speciale), sia per una serie indefinita di processi (procura generale). In quest'ultimo caso, tuttavia, la forma richiesta è quella dell'atto pubblico (art. 2699 c.c.) o della scrittura privata autenticata (art. 2703 c.c.) - nel qual caso si tratterà di un atto autonomo che dovrà essere depositato nel fascicolo di parte - mentre la procura speciale può essere anche apposta direttamente in

¹⁵ Ord. 7.4.1997.

¹⁶ Sent. 24.7.1998, n. 328.

calce o a margine di un atto del processo ovvero conferita oralmente dandosene atto a verbale.

A mente dell'art. 83, ult. co., c.p.c., la procura speciale si presume conferita soltanto per un determinato grado del processo (ogni impugnazione costituisce un grado del processo), quando nell'atto non sia espressa volontà diversa.

Sotto questo profilo, l'indirizzo costante della giurisprudenza di legittimità è nel senso che la procura speciale, rilasciata in primo grado al difensore, e contenente la formula *per il presente giudizio*, o formule similari (quali cause, controversie, processo, lite) senza specifiche indicazioni delimitative, permette l'estensione del mandato all'appello in quanto articolazione ulteriore del medesimo giudizio (o della medesima causa ecc.) e, in tale senso va considerata manifestazione di volontà atta a superare la presunzione di conferimento della procura per un singolo grado stabilita dall'art. 83, ult. co., c.p.c., norma che deve considerarsi operante solo quando vengono utilizzati termini assolutamente generici o quando la procura si limiti a conferire la rappresentanza processuale senza alcuna altra indicazione.

L'applicazione, sulla scorta del disposto di cui all'art. 1, co. 2°, D.Lgs. 546/92, della norma del codice di rito appena citata, presuppone, come detto *supra*, che il difensore tributario sia considerato quale titolare di poteri di rappresentanza della parte nel processo (e non di mera difesa) e quale esercente un vero e proprio ministero. Ciononostante, con una recente pronuncia della cassazione¹⁷ ha statuito che il conferimento, ai sensi dell'art. 12, D.Lgs. 546/92, dell'incarico difensivo al professionista con la dicitura "per il presente procedimento" posto a margine del ricorso introduttivo avanti al giudice di primo grado, espliciti i suoi effetti per tutto il giudizio di merito, ivi compreso il grado di appello. La S.C. non ha semplicemente ribadito l'interpretazione ormai pacifica dell'art. 83, ult. co. c.p.c., ma ha escluso l'applicabilità di tale norma nel processo tributario, in considerazione del fatto che, nelle controversie tributarie, l'incarico ad assistere il contribuente è previsto dall'art. 12, co. 3°, D.Lgs. 546/92 e che tale articolo non contiene una disposizione analoga a quella dell'art. 83, citato, secondo cui "la procura speciale si presume conferita soltanto per un determinato grado del processo, quando nell'atto non è espressa una volontà diversa".

¹⁷ Cass. civ., sez. trib., 13089/2000.

L'autografia della sottoscrizione dell'incarico apposta in calce o a margine di un atto del processo può essere certificata, fino a querela di falso, dallo stesso difensore incaricato senza necessità dell'autentica da parte di un notaio, ferma la necessità che la sottoscrizione sia apposta alla presenza del difensore, il quale contestualmente ne attesterà l'autenticità.

Quanto disposto sul punto dall'articolo in commento risulta perfettamente conforme all'art. 83 c.p.c. che contiene la disciplina generale relativa alla procura alle liti. Diversamente, l'art. 30, ult. co., D.P.R. 636/72, riferendosi alla "autentica di firma", aveva sollevato problemi in ordine alla sua interpretazione, ingenerando il dubbio sulla necessità di una vera e propria autenticazione. La diversità terminologica era stata comunque ritenuta del tutto casuale e frutto d'imprecisione legislativa, sembrando inopportuno un maggior rigore formale nell'ambito di un processo (quello tributario) che s'intendeva affrancare da eccessivi formalismi.

La mancanza della sottoscrizione dell'incarico da parte del ricorrente dovrebbe determinare la nullità dello stesso, risultando carente l'imputazione di paternità della dichiarazione, nullità non sanabile dalla presenza di firme poste altrove nell'atto. Al contrario, la mancata certificazione, da parte del difensore, dell'autografia della firma del ricorrente, apposta sulla procura in calce al ricorso, non produce di per sé la nullità del mandato, non costituendo tale certificazione l'esclusivo ed indispensabile mezzo di prova della autografia della firma della parte, voluto dalla legge. Ne consegue che, come è dato alla controparte di contestare l'autografia della firma non autenticata, anche deducendone e tanto più provandone l'autografia, così può essere sufficiente, a riprova dell'autografia, la mancanza di specifiche contestazioni *ex adverso*, in difetto di altri elementi o tanto più in presenza di altre concordanti risultanze (come, ad esempio, l'avvenuta apposizione della firma da parte del mandante in presenza della controparte o del suo difensore).

A fronte della mancata sottoscrizione del ricorso del difensore cui era stato conferito regolare incarico, la sottoscrizione dello stesso difensore apposta a titolo di autenticazione della sottoscrizione del contribuente in calce alla procura difensiva viene dalla giurisprudenza valutata sufficiente non solo a certificare l'autografia del mandato, ma altresì a conferire la paternità del ricorso, ritenuto così ammissibile ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. 546/92.

Si sottolinea come l'incertezza sulla persona che conferisce l'incarico renda invalida la procura, a nulla rilevando il fatto che il difensore abbia certificato l'autografia della sottoscrizione illeggibile.

Il problema si pone soprattutto nel caso in cui ricorrente sia una società e conferente sia il legale rappresentante della stessa. Ebbene, necessariamente, nella certificazione della sottoscrizione deve risultare l'identificazione del conferente pena l'inammissibilità del ricorso. Pur tuttavia, l'illeggibilità della sottoscrizione della procura al difensore non determina *ex se* l'invalidità della procura stessa, quando dagli atti – ed in particolar modo nel caso di contestualità tra procura speciale ed atto processuale che la contiene – sia dato comunque desumere che la sottoscrizione sia stata apposta da persona della quale, nel contesto dell'atto stesso, è indicato il nome e il cognome e che è dichiarata essere investita del potere di rappresentanza della società.

Posto che il co. 3° dell'art. 18 D.Lgs. 546/92 prevede che il conferimento dell'incarico al difensore possa avvenire anche in calce o a margine di un atto del processo, in giurisprudenza si è molto discusso sulla nozione di "atto del processo", arrivando persino a negare¹⁸ tale qualifica al ricorso introduttivo, che sarebbe atto antecedente l'instaurarsi del processo. Pacificamente valido è l'incarico apposto in calce o a margine dell'avviso di udienza, di una memoria illustrativa, dell'istanza di trattazione in pubblica udienza, della copia notificata della sentenza impugnata in appello: per atto del processo si intende ogni atto che si appalesi processuale in senso sia formale sia sostanziale, risultando acquisito al fascicolo di causa e spiegante effetti sulla costituzione del processo, sul suo svolgimento e sulla sua definizione.

La dottrina evidenzia come una procura rilasciata aliunde rispetto al ricorso introduttivo del giudizio (ovvero al primo atto difensivo, trattandosi di concessionario della riscossione), sia concepibile solo laddove il soggetto, potendo stare in giudizio personalmente, abbia proposto il ricorso senza avvalersi dell'assistenza del difensore, determinandosi a conferire l'incarico solo a contraddittorio già instaurato; ovvero quando il soggetto, revocando il precedente mandato, nel corso del processo intenda conferire l'incarico a professionista diverso da quello originariamente indicato nel ricorso (tuttavia, occorre oggi tener presente la già ricordata diatriba giurisprudenziale in ordine

¹⁸ Cfr. in termini, sia pure in modo assolutamente isolato Comm. trib. 1° gr. Belluno, 17.3.1980.

alla necessità della sottoscrizione del ricorso da parte di un difensore precedentemente incaricato).

La legge prevede che l'incarico sia rilasciato in calce o a margine, ma si ritiene sufficiente che il mandato risulti nel contesto dell'atto, purché ne sia parte integrante anche da un punto di vista topografico.

In relazione al disposto di cui all'art. 83, co. 3°, c.p.c., la Corte di cassazione¹⁹ ha dichiarato nulla la procura certificata dal difensore e rilasciata a margine di un foglio autonomo spillato a quello contenente l'atto processuale, ancorché si riferisca al giudizio cui inerisce l'atto e pur se il difensore abbia dichiarato sul foglio autonomo che lo stesso costituisce parte integrante dell'atto.

La procura "semplificata" (al riguardo la dottrina parla di "vera di firma" ovvero di "autentica minore", in quanto il difensore, a differenza del notaio, si limita a certificare l'autenticità della firma, senza verificare anche la sussistenza in capo a quel determinato soggetto dei poteri rappresentativi che adduce di avere) è speciale e delega il difensore a rappresentare e difendere la parte assistita solo ai fini del compimento di atti processuali, anche di natura cautelare, con esclusione di quelli che la legge riserva espressamente alla parte personalmente e di quelli che comportino una vera e propria disposizione del diritto controverso (art. 84 c.p.c.), come la conciliazione (art. 48, D.Lgs. 546/92). Per il conferimento di un siffatto potere non è dunque sufficiente una procura così conferita, ma necessita la forma notarile, argomentando *ex art.* 1392 c.c., sulla scorta della disciplina generale in tema di procura, anche se la prassi appare orientata in senso opposto.

L'ultimo periodo del co. 3° dell'art. 18 D.Lgs. 546/92 prevede che "all'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente" e che di esso se ne dia atto a verbale. Tale disposizione doveva ritenersi applicabile (come nelle ipotesi di procura rilasciata *aliunde* rispetto al ricorso introduttivo del giudizio, di cui si faceva menzione sopra) solo nelle cause in cui la difesa tecnica non fosse obbligatoria, pena l'inammissibilità del ricorso non sottoscritto da un difensore abilitato, ovvero quando la parte, revocando nel corso del processo il precedente mandato, conferisse oralmente l'incarico ad un diverso difensore. Ad ogni buon conto, la recente e restrittiva interpretazione delle norme che sanciscono l'inammissibilità del ricorso da parte della Corte

¹⁹ Cfr. Cass. civ. Sez. un., ord., 13.6.1995, n. 444.

Costituzionale. pare ampliare le possibilità di applicazione di una tale disposizione, finora di rilevanza pratica assai limitata.

Secondo parte della dottrina il ricorrente potrebbe conferire l'incarico solo verbalmente prima della notifica del ricorso e formalizzare successivamente il conferimento della procura, in applicazione dell'art. 125 co. 2 c.p.c. Tale norma non sarebbe incompatibile con la disciplina del processo tributario, posto che non è prevista alcuna sanzione per la mancata indicazione dell'incarico al difensore nel ricorso introduttivo.

8. L'assistenza delle parti diverse dal ricorrente

Il legislatore del 1992 ha ritenuto che per l'ufficio del Ministero delle finanze non sussista la necessità della difesa tecnica, salva l'opportunità della stessa nel solo giudizio di secondo grado, dove il patrocinio può essere esercitato dall'Avvocatura (distrettuale) dello Stato, in conformità a quanto stabilito dal R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611. La lettera della legge pare ammettere una valutazione del tutto discrezionale da parte dell'ufficio, per il quale, in primo grado, sembra addirittura preclusa la facoltà di avvalersi della difesa tecnica esterna dell'Avvocatura.

In seguito alla riforma di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, ogni (immutato) riferimento normativo agli uffici del Ministero delle finanze deve intendersi rivolto agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, i quali, a mente dell'art. 10 D.Lgs. 546/92, sono parte legittimata nei giudizi avanti le commissioni tributarie che concernano atti impositivi di tributi erariali dagli stessi emanati. Pertanto, ai sensi dell'art. 12 in commento, gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, nel giudizio di secondo grado, potranno essere assistiti dall'Avvocatura dello Stato.

Avanti alla Corte di cassazione, posta l'inesistenza di una normativa derogatoria (quale l'art. 10 D.Lgs. 546/92 e sulla scorta della nuova normativa, parte legittimata non sarà più l'ufficio locale ma l'Agenzia delle Entrate, che starà in giudizio in persona del Direttore *pro tempore*, legale rappresentante *ex art.* 68 del D.Lgs. n. 300/1999. Prima della riforma dell'amministrazione finanziaria, controparte del contribuente nel giudizio di legittimità era l'Amministrazione statale, ovvero il Ministero delle finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, rappresentato e difeso *ope legis* dall'Avvocatura generale dello Stato, a norma dell'art. 1, R.D. 30 ottobre 1933, n. 1612. Suddetta evenienza, *in unum* con il

confuso e disomogeneo dettato normativo di cui all'art. 10 D.Lgs. 546/92 cit., aveva sollevato problemi in ordine al luogo e al soggetto cui il contribuente dovesse effettuare la notificazione della sentenza di secondo grado e del ricorso per cassazione.

Oggi, per quanto concerne la rappresentanza e difesa tecnica dell'Agenzia delle Entrate, occorre far riferimento all'art. 72, D.Lgs. 300/1999, che prevede la facoltà per le agenzie fiscali di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato *ex* art. 43, R.D. n. 1611/1933; norma, quest'ultima che disciplina l'assunzione della rappresentanza e difesa in giudizio da parte dell'Avvocatura dello Stato delle amministrazioni non statali. Di talché alla rappresentanza obbligatoria del Ministero da parte dell'Avvocatura dello Stato è subentrata la rappresentanza facoltativa delle agenzie, che non comporta l'obbligo della notificazione presso l'Avvocatura del ricorso per cassazione della sentenza di secondo grado, salvo che non risulti già costituita *ex* art. 12, co. 4°, D.Lgs. 546/1992.

I ricorsi per cassazione si notificano presso la sede dell'Agenzia delle Entrate, al Direttore in qualità di rappresentante legale, con conseguente nullità della notificazione effettuata presso gli uffici periferici, la quale resta tuttavia sanata, *ex* articolo 156 c.p.c., dalla costituzione in giudizio dell'Agenzia. La legge esclude l'obbligo della difesa per gli enti locali nei cui confronti vengono proposti i ricorsi e tace del tutto in ordine alla difesa degli stessi enti nelle vesti di parti ricorrenti, facendo ritenere che l'ente locale che agisca in tale veste abbia l'obbligo di munirsi della difesa tecnica di un difensore abilitato, sulla scorta del principio generale di cui al co. 1° dell'art. in commento. Quanto appena precisato appare conferente con la già rilevata assenza di una *ratio* eminentemente processuale dell'obbligo della difesa tecnica nel processo tributario. Il legislatore ha, infatti, valutato non necessario supportare di assistenza tecnica l'ente locale, ritenuto così idoneo all'esercizio di un'adeguata autodifesa in base ad un criterio di competenza per materia, limitatamente all'ipotesi in cui lo stesso sia ente accertatore del tributo e, quindi, parte resistente nel processo.

Sulla definizione di "ente locale", in relazione all'interpretazione dell'art. 2, comma 1, lett. b) D.Lgs. 546/1992 (prima della modifica da parte dell'art. 12, co. 2, L. 28.12.2001, n. 448), in dottrina non si riscontrava unanimità di vedute. Il problema permane attuale in relazione all'obbligo della difesa tecnica, imposto a tutte le parti diverse dall'ufficio

finanziario e dall'ente locale resistente. La disposizione normativa non lascia adito a dubbi in ordine alla necessità che il concessionario per il servizio della riscossione (che, a mente dell'art. 10, D.Lgs. 546/92, può essere parte resistente del processo tributario) si munisca di difensore tecnico anche nella veste di parte ricorrente. La modifica dell'art. 2, D.Lgs. 546/92²⁰, implicante l'estensione della giurisdizione tributaria, ha ampliato il ventaglio dei soggetti possibili parti resistenti nell'ambito del processo *de quo*. Pare, comunque, di poter ritenere la sussistenza dell'obbligo della difesa tecnica per tutti i soggetti diversi dagli uffici dell'amministrazione finanziaria (oggi da intendersi come uffici locali delle Agenzie fiscali) e dagli enti locali.

9. Esclusioni dall'obbligo della difesa tecnica

I co. 5° e 6° dell'art. 12, D.Lgs. 546/92 disciplinano i casi in cui le parti possono stare in giudizio personalmente, senza assistenza tecnica, ovvero senza l'assistenza di altri difensori. In particolare il comma 6° della norma in commento riguarda i soggetti in possesso dei requisiti richiesti dal co. 2°, stesa disposizione, e quindi già abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie. La disposizione, che ricalca quanto previsto per il processo civile dall'art. 86 del codice di rito, opera anche nei casi in cui il soggetto in possesso dei requisiti *de quibus* partecipi al giudizio non in nome proprio, ma in rappresentanza di altri²¹.

La previsione maggiormente foriera di dubbi interpretativi è quella concernente le controversie di valore inferiore a cinque milioni di lire (ora Euro 2582,28), anche se inerenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, ove per valore della lite si deve intendere l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Ebbene, pur auspicando un intervento legislativo sul punto, deve tentarsi una distinzione tra le controversie di valore indeterminato, per le quali non sembra sussistere valido motivo per non applicare la norma generale di cui al co. 1° della regola in commento e quindi ritenere necessaria la difesa tecnica, e le controversie di valore pari a zero, per le quali si

²⁰ Al cui commento si rinvia anche per le citazioni bibliografiche.

²¹ Cass. civ., sez. V, 26.10.2001, n. 13210, in *Ginst. civ.*, 2002, I, 3151.

dovrebbe escludere l'obbligo *de quo*, perché comunque al di sotto del limite legislativo stabilito in lire cinque milioni

Un primo problema sorge nel caso in cui nell'atto non vi sia accertamento di un tributo o di un maggior tributo, col che risulti impossibile evidenziare un valore di lite con riferimento all'importo del tributo. Siffatta situazione può verificarsi quando emerga una minor perdita ovvero quando l'amministrazione opponga un diniego di agevolazioni senza contestare alcuna maggiore imposta. Analogamente, l'atto impugnato potrebbe concernere l'irrogazione di sanzioni che non abbiano un valore monetario di riferimento, come nell'ipotesi di sanzioni amministrative accessorie, di cui all'art. 21, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472. Il Ministero delle finanze è intervenuto con la circolare n. 291/E/II-3-5011, 13.12.1996²², statuendo che, in caso di riduzione di perdite d'esercizio dichiarate, il valore vada determinato con riferimento all'imposta virtuale relativa alla differenza tra la perdita dichiarata e la minor perdita accertata ovvero con riferimento alla maggiore imposta effettiva nel caso in cui si proceda all'accertamento di un reddito imponibile a fronte della dichiarazione di una perdita. Ai fini della risoluzione di un tale problema, tuttavia, il criterio dettato dal Ministero, per il caso di rettifica di dichiarazioni indicanti una perdita, non pare godere di una coerenza interna, almeno nei casi in cui l'imposta "virtuale" sia progressiva e non proporzionale (con la conseguente impossibilità di individuare l'aliquota che può essere rilevante - sia pur in ipotesi marginali - ai fini del superamento della soglia di cinque milioni di lire). Più generalmente, potrebbe sostenersi che, nelle ipotesi in cui non vi sia tributo (riduzione di perdite d'esercizio dichiarate, iscrizioni a ruolo riguardanti esclusivamente interessi o irrogazione di sanzioni non pecuniarie) la controversia abbia un valore pari a zero, rientrando così nella previsione di cui al co. 5°; diversamente, come nel caso di diniego di agevolazioni, ove non sia possibile individuare un valore preciso (specie se si tratti di agevolazioni di durata ultrannuale), la controversia parrebbe assumere valore indeterminato, con conseguente obbligatorietà della difesa tecnica. Secondo raffinata ricostruzione, la norma di cui all'art. 12, co. 5°, D.Lgs. 546/92 sarebbe da intendersi come derogatoria della disciplina ordinariamente prevista per la determinazione del valore della lite, dall'art. 10, co. 2° c.p.c., cosicché, ove oggetto di contestazione

22

Edita in *Il fisco*, 48/96, 11594 ss.

sia un atto contenente la determinazione del tributo, questo deve essere considerato, ai fini valutativi, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni; per il resto, in mancanza di un tributo, varrebbe la disciplina generale del codice di rito alla quale riferirsi per rilevare il superamento della soglia di cinque milioni di lire.

Un secondo problema sorge nel caso d'impugnazione di un atto con il quale siano accertati più tributi d'importo singolo inferiore a lire cinque milioni. Posto il rinvio di cui all'art. 1, co. 2°, D.Lgs. 546/92, al processo tributario è applicabile l'art. 10 c.p.c., il cui co. 2° dispone che le domande proposte nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro: il valore della lite è determinato, dunque, dall'importo complessivo dei tributi richiesti con l'atto impositivo.

Il medesimo problema si pone anche nel caso di ricorso cumulativo, col quale atti autonomi e distinti vengono contestualmente impugnati: in tale ipotesi opera il cumulo giuridico *ex* art. 10, co. 2°, c.p.c. e, ai fini del valore della controversia, si deve tener conto dell'importo complessivo risultante dalla somma dei tributi accertati (analogamente, in caso di ricorsi prodotti separatamente e riuniti in corso di causa). La necessità della difesa tecnica si sostanzia così non tanto per la difficoltà della procedura, sibbene per evitare la soccombenza del contribuente inadeguato a difendersi da sé in una lite (divenuta) di ragguardevole importo. Infatti, nel caso di trattazione congiunta piuttosto che separata la possibilità dell'esclusione dall'obbligo della difesa tecnica risponde, dunque, ad una *ratio* di natura meramente economica. In sintesi: mentre l'introduzione dell'obbligo della difesa tecnica nel processo tributario trova ragione giuridica nella competenza per materia dei soggetti chiamati al patrocinio, l'esclusione da un tale obbligo generale si giustifica solo in relazione al valore della lite.

L'ultimo periodo del co. 5° della norma all'esame sancisce che il giudice possa ordinare alla parte, che ne sia legittimamente sprovvista, di munirsi comunque di assistenza tecnica, fissando un termine per il conferimento dell'incarico, a pena di inammissibilità. Trattasi di una valutazione di opportunità lasciata al giudice, il quale, nelle cause "minori" di valore inferiore a Euro 2582,28²³ procederà in questo senso

²³ E solo per queste, almeno secondo l'interpretazione più convincente della Suprema Corte. Sulla questione si rimanda al paragrafo I, in ordine alle contrapposte pronunce della sezione tributaria della Cassazione e della Corte Costituzionale.

al fine di garantire la parità tra le parti nel processo con apprezzamento insindacabile, come tale non reclamabile o impugnabile.

10. L'assistenza tecnica gratuita: la disciplina

Si è detto che il legislatore ha introdotto l'obbligo della difesa tecnica al fine di assicurare un reale ingresso nel processo alle ragioni addotte dalle parti. Questa previsione ha comportato la necessità di assicurare il soddisfacimento di tale esigenza anche nel caso di una parte non abbiente.

L'assicurazione ai non abbienti dell'assistenza tecnica gratuita rappresenta l'estrinsecazione nel processo tributario dell'art. 24, co. 3° Cost., che garantisce ai soggetti che non sono in grado di sostenere gli oneri della difesa i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. Detto principio fa da corollario all'obbligo della difesa tecnica previsto dall'art. 12, co. 1°, D.Lgs. 546/92. Nella legge 30 dicembre 1991, n. 413, tra i criteri direttivi di cui all'art. 30, il legislatore delegante ha infine disposto l'introduzione della difesa tecnica gratuita anche avanti le costituenti commissioni tributarie.

Il rinvio normativo attuato dal co. 1° dell'articolo in commento - per quanto non espressamente disciplinato dallo stesso - andava alle disposizioni della "Legge sul gratuito patrocinio", R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282 e successive modificazioni ed integrazioni, nonché ad altra fonte normative atte a colmare le lacune del regio decreto quali la legge 30 luglio 1990, n. 217 di "Istituzione del patrocinio a spese dello Stato per i non abbienti" nel procedimento penale ovvero penale militare; gli artt. 10-16 della legge 11 agosto 1973, n. 533, contenente la "Disciplina delle controversie individuali di lavoro e delle controversie in materia di previdenza e di assistenza obbligatorie"; l'art. 15 della legge 13 aprile 1988, n. 117 sul "Risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e responsabilità civile dei magistrati".

Oggi il panorama normativo in materia è completamente mutato, stante l'approvazione del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", il cui art. 299 ha abrogato, tra l'altro, l'art. 13, D.Lgs. 546/92, a decorrere dal 1° luglio 2002. Attualmente, sino a quando non saranno emanate disposizioni particolari, il patrocinio a spese dello Stato nel

processo tributario è disciplinato dalle disposizioni della parte III, titoli I e IV (con specifico riguardo alle disposizioni del capo VIII) del testo unico citato (art. 137).

La correlazione tra l'imposizione dell'obbligo di munirsi di un difensore abilitato ai fini della rappresentanza in giudizio e la possibilità fornita anche a colui che non possiede mezzi economici sufficienti di ricevere un'adequata difesa delle proprie ragioni, non comporta che l'istituto *de quo* trovi applicazione soltanto nei casi in cui vi sia un effettivo obbligo di difesa tecnica, dovendo bensì il gratuito patrocinio trovare attuazione anche nelle ipotesi di cui all'art. 12, co. 5° e 6°, D.Lgs. 546/92 in cui siffatta difesa sia meramente facoltativa.

Fino al 30 giugno 2002, tutti i soggetti indicati all'art. 12, co. 2°, D.Lgs. 546/92 erano obbligati a prestare attività di assistenza tecnica gratuita, in virtù del principio sotteso al R.D. 3282/23, secondo cui il gratuito patrocinio dei poveri, *ex art. 1*, era "ufficio onorifico ed obbligatorio"²⁴.

Pena la sottoposizione a procedimento disciplinare, in applicazione della disciplina contenuta nella suddetta fonte normativa, l'incarico poteva essere ricusato solo per grave e giustificato motivo, riconosciuto tale dalla commissione competente²⁵. Oggi, ai sensi dell'art. 140 del t.u. 115/2002, chi è ammesso al patrocinio può nominare egli stesso un difensore scelto ai sensi dell'art. 80 (nell'elenco degli avvocati per il patrocinio a spese dello Stato) o un difensore scelto nell'ambito degli altri albi ed elenchi di cui all'articolo 12, co. 2°, D.Lgs. 546/1992. L'elenco degli avvocati per il patrocinio a spese dello Stato è formato, su deliberazione del consiglio dell'ordine, dagli avvocati che ne fanno domanda e che siano in possesso di specifici requisiti quali attitudini ed esperienza professionale, assenza di sanzioni disciplinari ed anzianità professionale non inferiore a sei anni²⁶. La legge impone i predetti

²⁴ Per l'applicazione giurisprudenziale di questo principio cfr. Cass. civ., 24.01.2000, n. 739.

²⁵ Cfr. art. 31 R.D. 3282/23.

²⁶ Art. 81 t.u. 115/2002. Sulla questione cfr. T.a.r. Pescara 9.01.2003, n. 166, secondo cui l'art. 81, co. 2, lett. c), D.P.R. n. 115 del 2002, nella parte in cui prevede come requisito per l'iscrizione degli avvocati nell'apposito elenco per il patrocinio a spese dello Stato una "anzianità professionale non inferiore a sei anni", andrebbe interpretato nel senso che nel computo di tale anzianità debba essere compreso non soltanto il periodo d'iscrizione all'albo degli avvocati, ma anche il periodo in cui il praticante, ai sensi dell'art. 8 R.D. 27 novembre 1933, n. 1578, ha esercitato il patrocinio

requisiti e condizioni solo per gli avvocati, nulla disponendo in ordine alla prestazione del patrocinio a spese dello Stato da parte dei difensori abilitati iscritti negli altri albi ed elenchi di cui all'articolo 12, co. 2°, D.Lgs. 546/1992, dando luogo ad una differente, irragionevole disparità di trattamento. Ai sensi dell'art. 141 del medesimo t.u. citato, che rinvia all'art. 82, l'onorario e le spese spettanti al difensore sono liquidati dall'autorità giudiziaria con decreto di pagamento, tenendo conto della tariffa professionale, del parere del consiglio dell'ordine, della natura dell'impegno professionale. Per gli iscritti agli elenchi di cui all'art. 12, co. 2°, D.Lgs. 546/1992, si applica la tariffa vigente per i ragionieri ed il parere è richiesto al relativo Consiglio dell'ordine. Gli importi sono ridotti della metà.

11. La commissione del patrocinio a spese dello Stato

A mente dell'art. 138, co. 1°, T.U. 115/2002, che ha pedissequamente riprodotto il co. 2° dell'art. 13 Dlgs 546/1992 abrogato, presso ogni commissione tributaria (sia provinciale sia regionale) è costituita una commissione del patrocinio a spese dello Stato (già commissione per l'assistenza tecnica gratuita), della quale fanno parte un presidente di sezione in funzione di presidente della commissione stessa, un giudice tributario designato dal presidente della commissione, nonché tre iscritti negli albi o elenchi di cui all'art. 12, co. 2°, D.Lgs. 546/1992 designati al principio di ogni anno a turno da ciascun ordine professionale del capoluogo in cui ha sede la commissione e dalla direzione regionale delle entrate. Per ciascun componente è designato anche un membro supplente. Al presidente e ai componenti non spetta alcun compenso; le funzioni di segretario sono esplicate da un funzionario dell'ufficio di segreteria. Si evidenzia come la designazione a membro della commissione per l'assistenza tecnica gratuita non incontri le limitazioni *quoad materiam* di cui all'art. 12 D.Lgs. 546/92.

La commissione svolge tutte le funzioni che, per quanto concerne l'ammissione al gratuito patrocinio negli altri processi, sono attribuite dalla legge, anche in modo ripartito, al consiglio dell'ordine degli avvocati

davanti al Giudice di pace ed al tribunale in composizione monocratica (art. 7 legge 16 dicembre 1999, n. 479), atteso che il praticante ha svolto in tale periodo una vera e propria "attività forense".

e al magistrato procedente. Si tratta, più specificamente, delle funzioni di cui agli articoli 79, 124, 126, 127 e 136 del T.U. 115/2002: richiesta di produzione di documentazione, competenza a ricevere l'istanza, verifica dell'ammissibilità dell'istanza e ammissione in via anticipata e provvisoria al patrocinio, trasmissione all'ufficio finanziario degli atti relativi all'ammissione al patrocinio, revoca del provvedimento di ammissione. L'istanza respinta o dichiarata inammissibile dalla commissione non può essere proposta, a mente dell'art. 139, co. 1°, T.U. 115/2002, al magistrato davanti al quale pende il processo o competente a conoscere il merito.

L'art. 139, co. 2°, T.U. 115/2002, prevede un'ipotesi espressa di incompatibilità, già precedentemente disciplinata al co. 3° dell'art. 13 Dlgs.546/1992: i giudici tributari che fanno parte della commissione del patrocinio a spese dello Stato hanno l'obbligo di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della stessa e, in difetto di astensione spontanea, sono ricusabili secondo le disposizioni di cui agli artt. 52 ss. c.p.c. Posta l'espressa previsione legislativa, l'incompatibilità si crea anche in relazione al procedimento di sospensione cautelare: in qualità di componente della commissione del patrocinio a spese dello Stato, il giudice tributario deve valutare la sussistenza di quel *fumus boni iuris* che costituisce un presupposto anche per il provvedimento di sospensione cautelare dell'atto impugnato.

Tra le nuove disposizioni normative, non è stato riprodotto il disposto del co. 4° dell'art. 13 abrogato, che assegnava al presidente della commissione tributaria, presso la quale era costituita la commissione per l'assistenza tecnica gratuita, il potere di esercitare la sorveglianza di cui all'art. 4, co. 1° e 2°, R.D. 3282/23, affinché le cause fossero diligentemente trattate. Il presidente poteva chiedere il conto delle medesime e, scorrendo qualche negligenza o altra mancanza, aveva altresì facoltà di promuovere i necessari provvedimenti. Nel vigore dell'abrogata normativa, per i giudizi di cassazione, l'ammissione al gratuito patrocinio era regolata da una commissione speciale istituita presso la corte medesima. Oggi, deve ritenersi applicabile l'art. 124 T.U. 115/2002 che dispone che dinanzi alla Corte di cassazione, l'organo competente a ricevere e valutare l'istanza, è il consiglio dell'ordine del luogo ove ha sede il magistrato che ha emesso il provvedimento impugnato.

12. Presupposti per l'ammissione

Presupposti per essere ammessi al gratuito patrocinio sono lo "stato di povertà" e il "fumus boni iuris"²⁷. In relazione al primo requisito, l'art. 16 R.D. 3282/23 precisava che "sotto il nome di povertà non si intende la nullatenenza, ma uno stato in cui il ricorrente non sia in grado di sopperire alle spese di lite"; il precedente art. 15 rinviava a certificati del sindaco che comprovassero un tale stato. Ma siffatte disposizioni non fornivano una chiara definizione di pratica applicazione. Nella prassi dei tribunali civili si ricorreva al disposto dell'art. 24, co. 1°, l. 13 aprile 1977, n. 114 (abrogato dall'art. 13, d.p.r. 20 ottobre 1998, n. 403), che consentiva ai soggetti tenuti, di "produrre, ai fini della concessione dei benefici e vantaggi non tributari previsti da leggi speciali, certificati rilasciati dagli uffici delle imposte dirette concernenti la propria posizione reddituale", ovvero di "dichiarare i fatti oggetto della certificazione", con rinvio alle disposizioni della legge 4 gennaio 1986, n. 15²⁸. Si riteneva, altresì, possibile il riferimento alle disposizioni contenute nella legge 30 luglio 1990, n. 217 (prima modificata dalla legge 29 marzo 2001, n. 134, quindi abrogata dall'art. 299, t.u. 115/2002), la quale, ancorché dettata per regolamentare il gratuito patrocinio nel procedimento penale, avrebbe trovato applicazione analogica nell'ambito civile. L'ultima versione dell'art. 3 della legge da ultimo citata stabiliva che "può essere ammesso al patrocinio a spese dello Stato chi è titolare di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito risultante dall'ultima dichiarazione, non superiore a lire diciotto milioni". Tali importi erano elevati di lire due milioni per ognuno dei familiari conviventi con l'interessato²⁹.

L'art. 76 T.U. 115/2002 statuisce che è ammesso al patrocinio chi sia titolare di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito, risultante dall'ultima dichiarazione, non superiore a Euro 9.296,22; si

²⁷ Vedi già artt. 14 ss., R.D. 3282/23; oggi si veda l'art. 74 T.U. 115/2002.

²⁸ Cfr. in termini Cass. 5254/1997.

²⁹ Cfr. C. 70/2000. Sulla questione Cass. 1390/1998 in tema di esclusione al gratuito patrocinio nel processo penale, ha statuito che "rilevano anche i redditi da attività illecite, che possono essere accertati con gli ordinari mezzi di prova, tra cui le presunzioni semplici di cui all'art. 2729 c.c."; tale pronuncia si conforma alla sentenza della Corte cost. 30.3.1992.

terrà conto della somma dei redditi di tutti i componenti la famiglia, ma il limite di reddito è elevato di Euro 1.032,91 per ognuno dei familiari conviventi. Ai fini della determinazione dei limiti di reddito, si computano anche i redditi che per legge sono esenti dall'Irpef o che sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ovvero ad imposta sostitutiva. La disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 76 T.U. 115/2002 prevede due ipotesi in cui rileva il solo reddito personale dell'istante, ovvero nei processi in cui gli interessi del richiedente sono in conflitto con quelli degli altri componenti il nucleo familiare con lui conviventi e laddove oggetto della causa diritti della personalità³⁰. Si è sottolineato come i destinatari del beneficio debbano individuarsi solo nelle persone fisiche, posto che il concetto di "stato di povertà" non appare compatibile con lo *status* di altri soggetti giuridici diversi dalle stesse persone fisiche. Ai sensi del combinato disposto degli artt. 136 e 139 T.U. 115/2002, la sussistenza del requisito *de quo* può essere sindacata e il beneficio revocato anche in corso di causa dalla Commissione del patrocinio a spese dello Stato.

Il *fumus boni iuris* si sostanzia nella probabilità di un esito favorevole della causa, *rectius*, nella manifesta infondatezza della pretesa tributaria. Tale probabilità deve essere valutata sulla base dell'istanza con la quale la parte richiede l'ammissione, istanza che conterrà non solo le indicazioni di cui all'art. 79 T.U. 115/2002, ma che avrà, a mente dell'art. 122 T.U. 115/2002, altresì, un contenuto integrativo a pena di inammissibilità: le enunciazioni in fatto e in diritto utili a valutare la non manifesta infondatezza della pretesa che si intende far valere, con la specifica indicazione delle prove di cui si intende chiedere l'ammissione. Prima della modifica legislativa, il ricorso doveva necessariamente contenere una chiara e precisa esposizione sia dei fatti, che delle ragioni e dei mezzi legittimi di prova, sui quali la parte intendeva di fondare la sua domanda³¹.

13. La domanda di ammissione

Al fine di essere ammesso al gratuito patrocinio, l'interessato deve presentare istanza in carta semplice alla commissione del patrocinio a

³⁰ Ipotesi, quest'ultima, inapplicabile in relazione al processo tributario.

³¹ Cfr. art. 18, R.D. 3282/23.

spese dello Stato, istanza presentata esclusivamente dall'interessato o dal difensore, ovvero inviata, a mezzo raccomandata e contenente, a pena d'inammissibilità, oltre alle enunciazioni in fatto e in diritto utili a valutare la non manifesta infondatezza della pretesa che si intende far valere, con la specifica indicazione delle prove di cui si intende chiedere l'ammissione: a) la richiesta di ammissione al patrocinio e l'indicazione del processo cui si riferisce, se già pendente; b) le generalità dell'interessato e dei componenti la famiglia anagrafica, unitamente ai rispettivi codici fiscali; c) una dichiarazione sostitutiva di certificazione da parte dell'interessato, ai sensi dell'art. 46, comma 1, lettera o), del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, attestante la sussistenza delle condizioni di reddito previste per l'ammissione, con specifica determinazione del reddito complessivo valutabile a tali fini, determinato secondo le modalità indicate nell'art. 76 T.U. 115/2002; d) l'impegno a comunicare, fino a che il processo non sia definito, le variazioni rilevanti dei limiti di reddito, verificatesi nell'anno precedente, entro trenta giorni dalla scadenza del termine di un anno, dalla data di presentazione dell'istanza o della eventuale precedente comunicazione di variazione. Si discuteva se l'istanza dovesse essere formulata prima ovvero contestualmente alla proposizione del ricorso (principale) di impugnazione avverso l'atto dell'amministrazione finanziaria; il medesimo problema si poneva nel giudizio di appello. Posta la necessità del conferimento dell'incarico già al momento della presentazione del ricorso pena l'inammissibilità dello stesso, con eccezione dei casi in cui la parte possa stare in giudizio personalmente, pareva condivisibile l'indirizzo interpretativo che reputava possibile un'istanza di ammissione al gratuito patrocinio che precedesse la proposizione del ricorso di merito. Diversamente, la parte sarebbe stata costretta a sostenere, almeno anticipatamente, le spese derivanti dalla nomina di un difensore tecnico. Argomentando dal disposto dell'art. 79, lettera a) T.U. 115/2002, può ritenersi che il legislatore del 2002 abbia esplicitamente previsto la possibilità di presentare l'istanza prima della proposizione del ricorso. D'altro canto, la sottoscrizione dell'istanza può venir autenticata sia dal difensore (eventualmente già nominato), sia con le modalità di cui all'art. 38, comma 3, del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. L'art. 25, R.D. 3282/23 prevedeva che, nei casi di urgenza, il presidente della commissione potesse concedere con decreto, in via provvisoria, l'ammissione al gratuito patrocinio, ammissione che doveva poi essere ratificata dal

collegio. Una simile disposizione non si ritrova nella nuova disciplina normativa. Non si rinviene neppure una disposizione analoga all'art. 20 R.D. 3282/23 che conferiva alla commissione, prima della decisione e ove la stessa lo avesse ritenuto opportuno, la possibilità di dare avviso della domanda esaminanda alla parte avversa, concedendo alla stessa termine per proporre opposizione. La commissione (sia provinciale, sia regionale) si pronuncia in unico grado: l'istanza respinta o dichiarata inammissibile dalla commissione non può essere proposta al magistrato davanti al quale pende il processo o competente a conoscere il merito. Avverso la pronuncia della commissione, non è ammissibile il ricorso per cassazione a norma dell'art. 101, co. 2° Cost., posto che la Corte Costituzionale³² ha deciso per la natura amministrativa delle commissioni per il gratuito patrocinio, natura che si ritiene analoga a quella delle attuali commissioni del patrocinio a spese dello Stato.

14. Effetti dell'ammissione al gratuito patrocinio

In seguito all'ammissione al gratuito patrocinio ai sensi dell'abrogato art. 13 D.Lgs. 546/1992, era designato un difensore d'ufficio, con effetto per tutti i gradi del giudizio, senza necessità di ottenere un nuovo provvedimento di ammissione, purché la parte beneficiaria fosse risultata vittoriosa³³. Il difensore, doveva, comunque essere investito dell'incarico della difesa mediante apposita procura alle liti da conferirsi dalla parte a norma dell'art. 12, co. 3°, D.Lgs. 546/92³⁴. Per il caso di soccombenza parziale, si sosteneva che il beneficiario già ammesso potesse avvalersi del gratuito patrocinio solo al fine di resistere all'impugnazione altrui (ed, eventualmente, di proporre, altresì, appello incidentale per i capi della sentenza a sé sfavorevoli), con esclusione della possibilità, in base dell'originario provvedimento di ammissione, di proporre appello in via principale.

³² Cfr. Corte cost. 16.6.1970, n. 98.

³³ L'art. 13 R.D. 3282/23 disponeva che, in caso di soccombenza, la parte ammessa al gratuito patrocinio non potesse giovare per proporre impugnazione, senza aver ottenuta nuova ammissione dalla Commissione competente per il collegio, cui deve deferirsi l'esame dell'impugnazione.

³⁴ Cfr. in termini Cass.120/80.

Anche oggi, ai sensi dell'art. 120 T.U. 115/2002, la parte ammessa rimasta soccombente non può giovare dell'ammissione relativa al giudizio di primo grado per proporre impugnazione; a mente dell'art. 140 T.U. 115/2002, tuttavia chi è ammesso al patrocinio può nominare egli stesso un difensore scelto tra gli iscritti negli elenchi degli avvocati per il patrocinio a spese dello Stato, istituiti presso i consigli dell'ordine del distretto di corte d'appello nel quale ha sede la commissione tributaria competente a conoscere del merito o la commissione avanti alla quale pende il processo o un difensore scelto nell'ambito degli altri albi ed elenchi di cui all'articolo 12, co. 2°, D.Lgs. 546/92. Se procede la Corte di cassazione, gli elenchi sono quelli istituiti presso i consigli dell'ordine del distretto di corte di appello del luogo dove ha sede la commissione che ha emesso il provvedimento impugnato. Colui che è ammesso al patrocinio può, ex art. 129 T.U. 115/2002, nominare un consulente tecnico di parte nei casi previsti dalla legge.

Per effetto dell'ammissione al patrocinio a spese dello Stato e relativamente a quelle a carico della parte ammessa, alcune sono prenotate a debito, altre sono anticipate dall'erario. Per quanto concerne il processo tributario, sono spese prenotate a debito: l'imposta di bollo, ai sensi dell'art. 17 D.P.R. 26.10.1972, n. 642, i diritti di copia e gli onorari dovuti al consulente tecnico di parte. Sono spese anticipate dall'erario: gli onorari e le spese dovuti al difensore e le spese per le notificazioni a richiesta d'ufficio. Sono prenotati a debito o anticipati ai sensi dell'art. 33 D.P.R. 26.10.1972, n. 642, i diritti e le indennità di trasferta o le spese di spedizione degli ufficiali giudiziari per le notificazioni e gli atti di esecuzione a richiesta di parte. Il provvedimento che pone a carico della parte soccombente non ammessa al patrocinio la rifusione delle spese processuali a favore della parte ammessa dispone che il pagamento sia eseguito a favore dello Stato. Se lo Stato non recupera ai sensi della disposizione appena ricordata e se la vittoria della causa o la composizione della lite ha messo la parte ammessa al patrocinio in condizione di poter restituire le spese erogate in suo favore, su di questa lo Stato ha diritto di rivalsa.

ANNOTAZIONI

finito di stampare
nel mese di dicembre 2007

3LB Printing&Design
Osnago (LC)

Numeri pubblicati

- **nr. 1/2007** L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- **nr. 2/2007** Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- **nr. 3/2007** Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- **nr. 4/2007** Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- **nr. 5/2007** Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- **nr. 6/2007** La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- **nr. 7/2007** Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- **nr. 8/2007** La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- **nr. 9/2007** L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- **nr. 10/2007** La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- **nr. 11/2007** Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Picolli*
- **nr. 12/2007** Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*

nr. 13.

Il lavoro esamina la disciplina delle parti nel processo tributario e della loro assistenza, prendendo avvio dall'individuazione del concetto di "parte" del processo e dall'analisi delle questioni pratiche che si presentano in modo più frequente proprio sul fronte dell'individuazione della qualità di parte, sia con riguardo al contribuente, sia con riguardo all'Ufficio.

L'analisi si rivolge, poi, agli istituti della rappresentanza in causa e della difesa tecnica del contribuente, con particolare attenzione al carattere obbligatorio dell'assistenza tecnica.

Si considerano, quindi, la disciplina del conferimento del mandato difensivo e della procura alle liti, le caratteristiche soggettive dei difensori abilitati, nonché le speciali regole della rappresentanza tecnica dell'Ufficio.

Mariacarla Giorgetti è Professoressa in Diritto processuale civile ed è titolare degli insegnamenti di Diritto dell'arbitrato e di Diritto fallimentare. È esperta di diritto dell'arbitrato, diritto processuale societario, di diritto processuale tributario e di diritto del fallimento e delle procedure concorsuali. È autrice di svariate monografie, nonché di oltre cento pubblicazioni minori, di cui alcune in lingua straniera. È membro di Comitati editoriali e scientifici, tra cui il Comitato scientifico della Camera arbitrale e di Conciliazione presso l'Ordine dei Dottori commercialisti di Milano. Dal 1997 è iscritta all'albo degli Avvocati di Milano ed ha maturato una pluriennale esperienza nei settori del contenzioso del diritto societario, tributario, commerciale, fallimentare, nonché delle procedure di arbitrato comune, amministrato e societario. Ha anche svolto attività di consulenza stragiudiziale.