

***Pubblicato su www.studiocataldi.com – ottobre 2016**

Inammissibilità o nullità del ricorso nel processo tributario per difetto o vizio di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione (con nota di commento a sentenza n. 7591/2016, depositata il 19/08/2016, della Commissione Tributaria Regionale della Campania – Sezione Staccata di Salerno Sez. II[^])

di

Avv. Giovanni Maria di Lieto

Con sentenza n. 7591/2016, depositata il 19/08/2016, la Commissione Tributaria Regionale della Campania – Sezione Staccata di Salerno Sez. II[^] (Presidente Raffaele Marengi - Relatore Maria Grazia Pisapia) accoglie il ricorso in appello proposto dal Sig. L.D.L. difeso dall'Avv. Giovanni Maria di Lieto contro Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Salerno per l'annullamento e la riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 377 del 23/09/2013, depositata il 19/11/2013.

Il fatto

Si riassumono, in sintesi, i fatti di causa, perché siano chiari i principi di diritto applicati dal Giudice d'appello.

Con atto notarile del 20/05/2010, il Sig. L. D. L. acquistava terreno agricolo non edificabile.

Con avviso di accertamento (atto di rettifica e liquidazione) n. 20101T001187000 del 27/02/2012, notificato il 30/03/2012, l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno elevava il valore del terreno da € 8000,00 (valore dichiarato) a € 125.800,00 e intimava al ricorrente il pagamento della somma

complessiva di € 43.632,84 a titolo di maggiori imposte di registro, ipotecaria, catastale, oltre sanzioni.

Con ricorso notificato a maggio 2012, il Sig. L. D. L., rappr.to e difeso da un geometra, chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento n. 20101T001187000 del 27/02/2012 dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno.

Con memoria conclusionale, il ricorrente chiedeva al Giudice di fissare un termine perentorio per la nomina di un difensore abilitato o di autorizzare il contribuente al conferimento dell'incarico all'udienza pubblica.

Con sentenza n. 377 del 23/09/2013, depositata il 19/11/2013, la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno dichiarava inammissibile il ricorso e condannava il ricorrente al pagamento delle spese di lite, "considerato che l'istanza per sanare il difetto di mandato è utilmente praticabile in caso di costituzione personale della parte, ma non già in caso di difesa tecnica seppur "eccentrica", laddove, come nel caso di specie, il contribuente è munito di difesa tecnica, ma non specifica, poiché il dovere del giudice di invitare la parte a munirsi di difesa tecnica non avrebbe la funzione di rendere effettivo il diritto di difesa, ma quella di sanare una decadenza in cui la parte sia incorsa, ritenuto che il geometra diplomato ha patrocinio nelle sole controversie "per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari, urbane e l'attribuzione della rendita catastale" e rilevato che la presente controversia ha ad oggetto la determinazione delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, sicché la questione si incentra non sulle qualità del bene immobile ma sul suo valore al momento della vendita".

Con ricorso in appello, proposto dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania – Sezione Staccata di Salerno per l'annullamento e la riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 377/2013, l'Avv. Giovanni Maria di Lieto, difensore del Sig. L.D.L. deduceva in sintesi.

La motivazione che sorregge la dichiarazione di inammissibilità del ricorso è insufficiente ed erronea.

Il giudice di primo grado ha ommesso di impartire l'ordine previsto dall'art. 12, comma 5, DLgs. n. 546 del 1992.

L'argomentazione contenuta nella sentenza impugnata n. 377 del 23/09/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno contrasta con la lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni del DLgs. n. 546 del 1992, alla cui base sta l'esigenza di una interpretazione idonea ad assicurare l'effettività della tutela del diritto di difesa nel processo e un'adeguata tutela contro gli atti della p.a. L'intera ratio della citata lettura costituzionale è coerente con la necessità di garantire, nel sistema processuale, "la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano in danno del soggetto che si intende tutelare" (Corte cost. n. 289/2000). Il connotato di questa ratio traduce il principio costituzionale del giusto processo (art. 111 Cost.).

Con sentenza n. 7591/2016, depositata il 19/08/2016, la Commissione Tributaria Regionale della Campania – Sezione Staccata di Salerno Sez. II[^] (Presidente Raffaele Marengi - Relatore Maria Grazia Pisapia) accoglie le tesi della difesa e annulla la sentenza di primo grado.

“Ed invero, il ricorso proposto dal contribuente con l’assistenza di un professionista non abilitato ad assisterlo in controversia superiore ad euro 2582,28 (come nel caso di specie in cui è stato presentato da un geometra) non è inammissibile qualora non vi sia inosservanza da parte del contribuente del provvedimento impartito dal giudice che imponga di munirsi della necessaria assistenza tecnica (cfr. Cass. Sez. Un. 22601/2004; n. 6532/2012). Da ciò deve dedursi che, prioritariamente, la Ctp avrebbe dovuto concedere termine perentorio per consentire alla parte di munirsi dell’assistenza tecnica, sanando tale difetto di assistenza, secondo quanto previsto dall’art. 182 cpc, norma applicabile nel processo tributario; solo in caso di inosservanza dell’ordine del Giudice avrebbe potuto statuire l’inammissibilità”.

Il commento

La questione, che attiene alla necessità dell'assistenza tecnica del contribuente nei giudizi tributari di valore superiore ad euro 2.582,28, è stata risolta dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (vedi Cass. Civ., Sez. Trib., 02/03/2012, n. 3266; idem, 16/09/2010, n. 19636) in conformità al principio affermato nella sentenza della Corte cost. n. 189/2000. La quale, attraverso una interpretazione del combinato disposto del DLgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, e art. 18, commi 3 e 4, ha affermato che l'inammissibilità del ricorso del contribuente, in casi simili, "scatta solo a seguito dell'ordine inesequito, nei termini fissati dal presidente della commissione o della sezione o del collegio, di munirsi di assistenza tecnica tramite il conferimento dell'incarico ad un professionista abilitato". L'orientamento, ribadito da Corte cost. n. 158/2003, si è consolidato a seguito dell'intervento delle sezioni unite della Cassazione: "nel processo tributario, il giudice chiamato a conoscere di una controversia di valore superiore a lire cinque milioni, a norma delle citate disposizioni, è tenuto a disporre che l'attore (parte privata), che stia in giudizio senza assistenza tecnica, si munisca di essa conferendo incarico a un difensore abilitato; con la conseguenza che l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata solo a seguito della mancata esecuzione di tale ordine" (v. sez. un. n. 22601/2004, Cass. n. 620/2006; n. 13208/2007; n. 21139/2010). La circostanza che il giudizio di primo grado si sia svolto senza che al contribuente sia stato impartito l'ordine di munirsi di assistenza tecnica integra una nullità processuale attinente alla regolare instaurazione del contraddittorio (Cass. n. 620/2006).

Proprio perché la prescritta assistenza tecnica condiziona l'ammissibilità della domanda, l'ordine di munirsi di essa non può che provenire, con carattere di pregiudizialità, dal giudice di primo grado (cfr. Cass. n. 13208/2007 e Cass. n. 620/2006 cit.). Sicché anche il caso di specie, ancorché non specificamente considerato dal legislatore, deve in via di interpretazione analogica esser fatto rientrare - in virtù della sentenza della Corte costituzionale n. 189/2000 - tra i casi di non regolare costituzione del contraddittorio, in relazione ai quali il DLgs. n. 546 del 1992, art. 59, comma 1, lett. b) dispone la rimessione della causa alla Commissione Tributaria provinciale.

Dei casi di inammissibilità o nullità del ricorso nel giudizio tributario per difetto o vizio di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione si occupa anche il DLgs n. 156/15 (cd. riforma del processo tributario). L'articolo 9, comma 1, lettera e) del decreto di riforma ha integralmente sostituito l'articolo 12 del decreto n. 546 del 1992, mantenendo, tuttavia, la regola generale dell'obbligatorietà, per la parte privata, dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, fatti salvi i casi di controversie di modico valore, elevato da 2.582,28 euro a 3.000,00 euro con decorrenza dal 1° gennaio 2016. Per le ipotesi in cui, al contrario, la parte privata, pur essendovi tenuta, abbia omesso di nominare un difensore abilitato, il nuovo comma 10 dell'articolo 12 del decreto n. 546 del 1992 rinvia alle disposizioni dell'articolo 182 c.p.c. (nella formulazione vigente introdotta dall'art. 46, L. 18.6.2009, n. 69) in tema di difetto di rappresentanza o di autorizzazione ("10. Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio").

È stato evidenziato come l'intervento del legislatore del processo civile del 2009 miri essenzialmente ad ampliare le possibilità di sanatoria dei difetti di rappresentanza (legale, volontaria, organica e tecnica), assistenza e autorizzazione, in modo da agevolare l'utilizzazione dei possibili rimedi alla carenza di presupposti processuali. Tale riforma si sostanzia in alcune modifiche chiarificatrici e in due significative innovazioni rispetto al previgente tenore della disposizione (NEGRI, sub *art. 182*, in *Comm. Consolo, De Cristofaro*, Milano, 2009). Il riferimento è, in particolare: 1) alla espressa qualificazione come perentorio del termine assegnato dal giudice per la sanatoria dei vizi contemplati nell'articolo in commento; 2) alla qualificazione di doverosità della concessione di detto termine tutte le volte in cui il giudice rilevi un difetto di capacità processuale o assistenza tecnica; 3) all'estensione dell'ambito applicativo della sanatoria ai vizi ("difetti") attinenti alla rappresentanza tecnica delle parti; 4) alla espressa previsione della piena retroattività della sanatoria (mentre, come è noto, il testo previgente faceva salve le decadenze già maturatesi (NEGRI). Il carattere doveroso della concessione del termine per la sanatoria e la perentorietà dello stesso inducono a ritenere che una volta concesso tale termine, ove la parte

onerata non vi ottemperi ovvero non ponga in essere la prescritta attività sanante, venga a realizzarsi una fattispecie estintiva del processo (CONSOLO, *Il processo di primo grado e le impugnazioni*, Padova, 2009).

Il legislatore della riforma tributaria del 2015 ha ritenuto di completare la norma sull'assistenza tecnica nel giudizio tributario con il preciso richiamo all'art. 182 c.p.c. In forza di tale rinvio, il presidente della Commissione, della sezione e del collegio, che sostituisce il g.i. della norma del c.p.c., verifica d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, quando occorre, le invita a completare o a mettere in regola gli atti o i documenti che riconosce difettosi. Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, lo stesso assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, o per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione. Appare confermata la tesi della sanabilità dei vizi della procura e anche del superamento del limite di rappresentanza personale del contribuente. Nel caso in cui la Commissione, d'ufficio o su istanza di parte, dichiara inammissibile il ricorso per violazione dell'obbligo di assistenza tecnica, senza aver provveduto all'ordine di regolarizzazione, la sentenza è nulla per vizio nella regolare costituzione del contraddittorio. Parimenti, la sentenza è nulla se la Commissione non rileva nel corso del giudizio il difetto di assistenza, configurandosi una lesione del diritto di difesa costituzionalmente garantito.

Al riguardo, la relazione illustrativa chiarisce l'intento del legislatore di ridurre i tempi del giudizio, anticipando la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad es., difetto di procura alla lite), "in conformità a quanto ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio" (Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359).

La riforma si colloca sulla strada già individuata dalla giurisprudenza della S.C. che afferma: "nel processo tributario il giudice, in caso di mancanza o invalidità

della procura, non può dichiarare subito l'inammissibilità del ricorso ma, a norma degli artt. 12 comma 5 e 18 commi 3 e 4 del D. Lgs n. 546/92 deve, dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità del ricorso” (cfr. Cass., sent. n. 15029/2014). Pertanto, l'inammissibilità del ricorso proposto senza l'assistenza tecnica può essere dichiarata solo quando non sia stato eseguito l'ordine del presidente della commissione o della sezione o del collegio di munirsi di difensore entro il termine prefissato (in tal senso Cass., sent. 11359/14).

E ancora: nel processo tributario non è legittimo dichiarare subito l'inammissibilità del ricorso in caso di vizi che comportano la nullità della procura, o, comunque, in presenza di difetti circa la rappresentanza e l'assistenza dei contribuenti. L'inammissibilità può essere dichiarata solo a seguito dell'inottemperanza, da parte del contribuente, circa l'ordine di regolarizzare la propria posizione. Nell'ipotesi di difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero di un vizio che determini la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione (C. 6532/2012). In tema di processo tributario, in ragione del principio di integrazione delle norme non incompatibili del codice di rito civile, è applicabile il disposto di cui all'art. 182 (come modificato dalla novella di cui alla L. 18.6.2009, n. 69), con la conseguenza che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in giudizio in rappresentanza organica di altro soggetto, può essere sanato, in qualunque stato e grado del giudizio (e, dunque, anche in appello), con efficacia retroattiva e con riferimento a tutti gli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato dell'effettiva rappresentanza, che manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la precedente condotta difensiva del *falsus procurator* (Cass. 3084/2016).

24/09/2016

Avv. Giovanni Maria di Lieto