



SEZIONE

N° 27

REG.GENERALE

N° 5465/2017

UDIENZA DEL

07/02/2018 ore 09:30

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI CAMPANIA

SEZIONE 27

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	IANDOLO	LUIGI	Presidente
<input type="checkbox"/>	PICA	LEONARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PANNONE	ANDREA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sull'appello n. 5465/2017
depositato il 31/05/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 18646/2016 Sez:29 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di NAPOLI

contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - NAPOLI

difeso da:

FAZIO ALESSANDRA

CENTRO DIREZIONALE IS B6 80143 NAPOLI

proposto dall'appellante:

ECO PLANET S.R.L.

VIA SANTA MARIA A CUBITO 483 80145 NAPOLI NA

difeso da:

TODISCO ARNALDO

VIA PRINCIPE DI NAPOLI 21 P 1 I 2 80144 NAPOLI NA

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07120130141965720 IRAP 2010

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07120140090488377 IRES-ALTRO 2010

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07120140428545809

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07120150076871948 IRPEF-ALTRO 2011

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 071201600000143186

AVVISO ISCRIZIONE IPOTECARIA n° 07120150146119950

N°

443/27/2018

PRONUNCIATA IL:

07/02/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21/02/2018

Il Segretario

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso, notificato in data 8.3.2016 ad Equitalia Sud s.p.a., la società Eco Planet s.r.l. ha adito la Commissione tributaria provinciale di Napoli, deducendo di aver appreso, a seguito del rilascio di un estratto del ruolo, dell'iscrizione a ruolo di molteplici pretese erariali (a titolo di Irap, Ires ed Iva), portate da sei cartelle, di cui ha eccepito l'illegittimità per l'omessa previa notifica.

Equitalia Sud s.p.a. si è costituita, rappresentata e difesa da un avvocato del libero foro, per eccepire l'infondatezza del ricorso, essendo state notificate le cartelle, mediante p.e.c.

Con ulteriore memoria la Eco Planet s.r.l. ha disconosciuto ex art. 2719 c.c. le matrici delle cartelle e contestato la riferibilità delle copie delle ricevute telematiche di accettazione e di consegna prodotte dalla resistente alle cartelle impugnate.

Il giudice adito, con sentenza n. 18646/29/2016 del 26.9-8.11.2016, ha rigettato il ricorso, ritenendo provata la ritualità delle notifiche delle cartelle, e condannato la resistente al pagamento delle spese di lite.

Con ricorso, notificato in data 8.5.2017, la contribuente ha proposto appello, chiedendo la riforma della sentenza gravata, deducendo la violazione delle norme concernenti la notifica mediante p.e.c. delle cartelle (per non esservi la prova che la società avesse dato il consenso a ricevere per tale via gli atti impositivi; per non esservi stata l'intermediazione necessaria dell'ufficiale giudiziario; per non esservi l'attestazione della conformità agli originali della copia della cartella e delle relative ricevute di accettazione e di consegna).

Agenzia delle Entrate - Riscossione (succeduta ad Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a.) si è costituita il 19.1.2018, rappresentata e difesa da un avvocato del libero foro, per eccepire l'infondatezza del gravame.

Con ulteriore memoria del 2.2.2018 l'appellante ha dedotto, altresì, che l'agente della riscossione non poteva costituirsi in giudizio a mezzo di un procuratore (come ha fatto), ma doveva stare in giudizio personalmente, con i propri funzionari.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Pregiudiziale è la questione della ritualità della costituzione in giudizio di parte appellata, in questo e nel precedente grado, su cui peraltro occorre intrattenersi diffusamente, stante il contrasto al riguardo dei primi orientamenti giurisprudenziali all'indomani dell'entrata in vigore delle riforme di cui si dirà.

E' ben noto che nel processo civile è prevista - come regola - la necessità della c.d. *rappresentanza tecnica* (cfr. art. 82 co. 3 c.p.c.) e la facoltatività della c.d. *assistenza tecnica* (art. 87 c.p.c.).

Peraltro, è noto che, quando la parte non può stare in giudizio se non con il ministero del difensore, gli atti del processo, pur essendo atti *della parte*, possono essere compiuti solo dal difensore, che li compie esercitando poteri propri. Si vuol dire che la rappresentanza c.d. tecnica esula dallo schema della rappresentanza vera e propria, nel senso che la parte non potrebbe compiere essa stessa quegli atti che può compiere solo il suo difensore, in quanto il potere della parte e quello del difensore non sono tra di loro fungibili, ma si presuppongono e si integrano a vicenda.

Ovviamente, l'obbligo della rappresentanza tecnica giustifica la sussistenza di una distinta considerazione della rappresentanza processuale in senso proprio. Tant'è vero che, quando è necessaria, la rappresentanza tecnica è imposta a tutti coloro che hanno la legittimazione processuale, ovvero sia alla parte personalmente, sia al suo rappresentante (ivi compreso quello volontario ex art. 77 c.p.c.), come si evince dal chiaro tenore dell'art. 86 c.p.c.

Diversa è nel processo tributario la regolamentazione dell'assistenza e della rappresentanza delle parti.

Nel processo tributario, l'art. 12 co. 1 del d.lgs. n. 546/1992 (in conformità al dettato della legge delega) ha previsto solo l'obbligo della c.d. *assistenza tecnica* (peraltro per le sole parti diverse dall'Amministrazione delle finanze o dall'ente locale resistente e nelle liti di valore eccedente il limite di cui al medesimo art. 12 cit.) e non quello della *rappresentanza tecnica*.

Ne consegue che nel processo tributario il difensore non rappresenta necessariamente la parte e non opera in nome di quest'ultima, né deve essere munito di una procura per svolgere detta funzione, essendo all'uopo sufficiente un incarico (sebbene conferito con le medesime modalità previste per la procura alle liti). Del resto, neanche è previsto che il difensore sia *tout court* destinatario della notificazione e della comunicazione degli atti processuali, ove non sia anche domiciliatario (cfr. artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 546/1992). Peraltro, il fatto che l'art. 40 co. 1 lett. *b*) del d.lgs. n. 546/1992 sancisca l'interruzione del processo in caso di morte, radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco professionale di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12 cit. si giustifica proprio per la obbligatorietà dell'assistenza tecnica (e non già perché il difensore rappresenta la parte nel processo). Inoltre, anche la previsione della sottoscrizione del

ricorso da parte del difensore (cfr. art. 18 co. 3 del d.lgs. n. 546/1992) ha la mera funzione di identificare il soggetto che dovrà espletare nel processo tributario la difesa.

Al riguardo, comunque, va ricordato che anche secondo la Corte Costituzionale quello previsto dall'art. 12 cit. è un semplice incarico di assistenza tecnica (e non anche di rappresentanza), che può essere conferito anche in sede di udienza pubblica, con la precisazione che «rientra nella discrezionalità del legislatore la disciplina del diritto di difesa, non essendovi in via generale una scelta costituzionalmente obbligata» (Corte cost. n. 189/2000). Nello stesso senso è orientata pure la S.C. (cfr., di recente, Cass. S.U. 13.12.2017 n. 29919, secondo cui «trattandosi di assistenza tecnica (e non anche di rappresentanza), il relativo incarico può essere conferito sia in primo che in secondo grado, anche in sede di udienza pubblica (art. 12, comma 3, u.p.)», così in motivazione).

Nel processo tributario, quindi, non essendovi un onere di rappresentanza tecnica, cessa ogni ragione di distinzione di quest'ultima dalla rappresentanza processuale volontaria. Tuttavia, nel d.lgs. n. 546/1992 è prevista al riguardo una disciplina articolata.

Da un lato, l'art. 11 del d.lgs. n. 546/1992, formalmente dedicato alla "capacità di stare in giudizio", al comma 1 detta una disposizione sulla rappresentanza processuale volontaria parzialmente derogatoria rispetto alla disciplina ritraibile dall'art. 77 c.p.c. Mentre, infatti, nel processo civile la rappresentanza processuale volontaria può essere conferita esclusivamente a chi sia investito di un potere rappresentativo di natura sostanziale in ordine al rapporto dedotto in giudizio (cfr., *ex multis*, Cass. 27.2.2017 n. 4924), nel processo tributario per le c.d. parti "private" sembra ammessa anche la rappresentanza volontaria esclusivamente processuale (in quanto «le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale», senza necessità quindi che vi sia il conferimento della rappresentanza anche sul piano sostanziale).

D'altro canto, però, dalla medesima norma si evince, per converso, che le parti indicate nei commi 2 e 3 (ossia l'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale, nei cui confronti sia proposto ricorso) non possono stare in giudizio mediante procuratori, ossia che non è ammessa la rappresentanza volontaria esclusivamente processuale. La *ratio* della norma va ravvisata evidentemente nella c.d. indisponibilità (relativa) del diritto di credito erariale. Al riguardo, infatti, va ricordato che il potere di disposizione concernente un diritto include anche il potere di conferire il potere rappresentativo relativamente a quel diritto, per cui si parla di "generale ammissibilità della rappresentanza". Tuttavia, rispetto a tale regola esistono delle eccezioni, le quali hanno origine appunto nel fatto che determinate situazioni sostanziali sono costruite dalla

legge con i caratteri della riconduzione esclusiva dei relativi poteri al loro titolare. Questo è proprio il caso dei crediti tributari, per i quali si giustifica anche l'inderogabilità dei poteri primari inerenti al far valere in giudizio quel diritto e quindi l'inammissibilità per la c.d. "parte pubblica" di conferire la rappresentanza ad un soggetto esterno alla sua organizzazione.

La suddetta conclusione è confermata dalle ulteriori previsioni di cui all'art. 11 cit., dedicate specificamente alla rappresentanza processuale della c.d. "parte pubblica".

Ai sensi della versione originaria, il comma 2 prevedeva che l'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso *«sta in giudizio direttamente o tramite l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinata»*. Trattasi di norma che fa il paio con quella secondo cui l'ufficio del Ministero delle finanze è tra le parti che non devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato (art. 12 co. 1 cit.) e con quella secondo cui nel giudizio di secondo grado può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato (art. 12 co. 4 cit.), nonché con quella secondo cui gli uffici periferici esercitano l'attività di rappresentanza e difesa dell'Amministrazione delle finanze nelle controversie innanzi alle commissioni tributarie (art. 37 co. 4 d.lgs. n. 545/1992).

Dal combinato disposto di tali previsioni si ricava che l'ufficio del Ministero delle finanze può stare in giudizio solo personalmente (art. 11 co. 2 cit.), senza poter conferire la rappresentanza volontaria a terzi (arg. ex art. 11 co. 1 cit.) o quella c.d. tecnica ad un professionista abilitato al patrocinio (arg. ex art. 12 cit.).

Ovviamente, a seguito dell'istituzione delle c.d. Agenzie fiscali, divenuta operativa dal 1.1.2001 (che sono succedute al Ministero nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria), per effetto della quale si ritiene che la legittimazione *«ad causam»* e quella *«ad processum»* spetti alle suddette (cfr. Cass. S.U. 14.2.2006 n. 3118), le indicate previsioni hanno mantenuto integra la propria valenza precettiva, essendosi ritenuto applicabile anche all'ufficio locale dell'Agenzia la previsione per cui quest'ultimo *«sta in giudizio direttamente»* (il che significa che al titolare dell'ufficio spetta di rappresentarlo nel processo) e considerato che, ai sensi dell'art. 72 del d.lgs. n. 300/1999, *«le Agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611»*. In particolare, si è ritenuto che la capacità di stare in giudizio spetti all'ufficio locale dell'Agenzia (ad esempio dell'Agenzia delle entrate) nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al

reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze, senza necessità di speciale procura (Cass. 15.1.2009 n. 874).

Inoltre, va ricordato che il comma 3 dell'art. 11 cit. prevede che l'ente locale (nei cui confronti sia proposto ricorso) può stare in giudizio, oltre che in persona del legale rappresentante, anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi (ovvero, in caso di enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio). Anche in questo caso non vi è spazio per la rappresentanza processuale volontaria. E' noto, poi, che anche l'ente locale, ai sensi del successivo art. 12 cit., non è obbligato a farsi assistere da un difensore abilitato, ma ne ha solo la facoltà (cfr. Cass. 6.9.2004 n. 17936; 18.6.2010 n. 14827).

Ai sensi del comma 3 bis dell'art. 11 cit. (introdotto dall'art. 1 co. 30 della legge n. 288/2012, a decorrere dal 1.1.2013), le medesime disposizioni si applicano *«anche agli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato davanti alle Commissioni tributarie provinciali»*.

Per effetto delle modifiche apportatevi dall'art. 9 co. 1, lett. d), del d.lgs. n. 156/2015, ed entrate in vigore il 1.1.2016, l'art. 11 cit. al comma 2 dispone ora che *«l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (...) nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata»* e che *«stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato»*.

La norma ha esteso, dunque, l'inammissibilità della rappresentanza processuale volontaria, oltre che espressamente agli uffici dell'Agenzia delle entrate ed a quelli dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (come già si riteneva) ed alle cancellerie o segreterie dell'ufficio giudiziario (come già previsto dal comma 3 bis), anche all'ufficio dell'agente della riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso, il quale quindi *deve* stare in giudizio *direttamente* (o mediante la struttura territoriale sovraordinata), cioè in persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione (in tal senso cfr. C.T.P. Napoli n. 11055/1/2017 del 27.4/23.6.2017).

In coerenza con tale previsione, l'art. 12 (nel testo modificato dall'art. 9 co. 1 del d.lgs. n. 156/2015 cit.) al comma 1 prevede che solo *«le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato»* ed al comma 8 che *«le Agenzie delle entrate,*

delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, **possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato**. Ne consegue che l'ufficio dell'agente della riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso può (ma non deve) farsi assistere (ma non rappresentare) da un avvocato iscritto nel relativo albo professionale (o da uno degli altri professionisti abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali, di cui al medesimo art. 12).

Infine, è noto che l'art. 1 del d.l. n. 193/2016, come modificato dalla legge di conversione n. 225/2016, ha previsto che, a decorrere dal 1.7.2017, le società del Gruppo Equitalia sono sciolte ed estinte, che l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale è attribuito all'Agenzia delle entrate ed è svolto dall'ente pubblico economico, denominato «*Agenzia delle entrate-Riscossione*», ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze, e che tale ente «*subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia (...) e assume la qualifica di agente della riscossione*». In particolare, ai sensi del comma 8, nel testo attualmente vigente, «*l'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'articolo 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base commerciale. Lo stesso ente può altresì avvalersi, sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo, di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, ovvero può avvalersi ed essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente; in ogni caso, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, può assumere direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio davanti alle commissioni tributarie continua ad applicarsi l'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Per la tutela dell'integrità dei bilanci pubblici e delle entrate degli enti territoriali, nonché nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali e delle società da essi partecipate sono affidate a soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 4469*».

Ai fini della presente decisione, rileva, soprattutto, il richiamo all'art. 11 co. 2 cit., che «*continua ad applicarsi*» con riguardo al «*patrocinio davanti alle commissioni tributarie*». Ai sensi di tale previsione, dunque, anche l'ufficio dell'«*Agenzia delle entrate-Riscossione*» *deve* (continua a dover) stare in giudizio *direttamente* (o mediante la struttura territoriale sovraordinata), cioè in

persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione. Ovviamente, ai sensi dell'art. 12 cit., anche l'ufficio dell' "Agenzia delle entrate-Riscossione" può (ma non deve) farsi assistere (ma non rappresentare) da un difensore ed è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'articolo 43 del R.D. n. 1611/1933, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale.

Tanto premesso, per quanto riguarda le conseguenze discendenti dalla costituzione in giudizio di un *falsus procurator*, ossia di un soggetto munito di potere rappresentativo conferitogli in violazione del suddetto divieto (*rectius* in violazione dei limiti per la validità processuale del potere rappresentativo), va osservato quanto segue.

Anzitutto, è noto che la mancanza del potere di rappresentanza può essere rilevata in ogni stato e grado di giudizio, anche in sede di legittimità ed anche se non vi sia stata contestazione nei precedenti gradi di merito (Cass. S.U. 4.3.2016 n. 4248), e che può essere sanata in fase di impugnazione (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 della effettiva rappresentanza dell'ente stesso, il quale manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la precedente condotta difensiva del "falsus procurator"» (Cass. 18.3.2015 n. 5343).

Inoltre, non si dubita del fatto che «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 c.p.c. (come modificato dalla novella di cui alla l. n. 69 del 2009), con la conseguenza che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in giudizio in rappresentanza (organica) di un 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. 17.2.2016 n. 3084, nonché 2.3.2017 n. 5372).

Tirando le fila, deve rilevarsi, d'ufficio, che in prime cure Equitalia Sud s.p.a. si è costituita (dopo il 1.1.2016) irrualmente, ossia non *direttamente*, ma rappresentata e difesa da un avvocato del libero foro, e deve convenirsi con il rilievo sollevato dall'appellante, secondo cui anche in questo grado Agenzia delle Entrate - Riscossione (succeduta ad Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a., a sua volta subentrata ad Equitalia Sud s.p.a.) si è costituita (dopo il 1.7.2017) irrualmente, ossia non *direttamente*, ma rappresentata e difesa da un avvocato del libero foro.

Trattandosi di nullità della costituzione in giudizio, sanabile in forza dei principi ricavabili dall'art. 182 cit., occorre, quindi, assegnare un termine perentorio per la diretta (nel senso dianzi precisato) costituzione in giudizio dell'agente della riscossione e per la conseguente sanatoria *ex tunc* degli atti processuali compiuti in nome e per conto dell'agente della riscossione da soggetti estranei alla sua organizzazione.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Napoli, pronunciando sull'appello in epigrafe, disattesa o dichiarata assorbita ogni ulteriore eccezione, deduzione ed istanza, così provvede:

assegna a parte appellata, ai sensi del comb. disp. degli artt. 1 co. 2 ed 11 co. 1 e 2 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 182 co. 2 c.p.c., il termine perentorio di trenta giorni dal deposito in Segreteria della presente ordinanza per costituirsi in giudizio direttamente e rinvia il processo a nuovo ruolo.

Così deciso a Napoli il 7.2.2018

IL GIUDICE ESTENSORE

IL PRESIDENTE

IL CASO.IT