



LA COSTITUZIONE E LA DIFESA DELL'ENTE LOCALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il ricorso proposto con le modalità previste dall'art. 20 e nei termini stabiliti dall'art. 21 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, non crea ancora il contatto tra il ricorrente ed il giudice. Affinché ciò avvenga, è necessario un ulteriore atto di impulso che il ricorrente ha l'onere di compiere per far proseguire il processo: tale atto è la costituzione in giudizio.

La costituzione è, dunque, l'atto con cui la parte in generale, sia esso ricorrente o resistente, si presenta, in modo formale, nel processo davanti alla Commissione tributaria.

In sostanza, essa consiste per il ricorrente nel deposito del ricorso e del proprio fascicolo, con i documenti rispettivamente indicati nei commi 1 e 4 dell'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, nella segreteria della Commissione Tributaria adita.

Parimenti, la parte resistente può costituirsi in giudizio entro il termine di 60 giorni da quello in cui il ricorso gli è stato notificato, consegnato o spedito, presentando le proprie controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Tale atto riveste notevole importanza all'interno del processo (tributario), poiché con esso la parte diviene, ufficialmente ed attivamente, presente nel processo, instaurando così un rapporto diretto con il giudice.

Preliminarmente, è bene soffermarsi sul concetto di parte, nell'ambito del contenzioso tributario, fissato dall'articolo 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale norma individua i soggetti aventi la capacità di essere parte: oltre il ricorrente, l'ufficio del ministero delle Finanze, il concessionario del servizio di riscossione, nonché il concessionario del servizio di riscossione e l'ente locale. Il successivo articolo 11, che disciplina la capacità processuale per le parti diverse dall'ufficio del ministero delle Finanze e dell'ente locale, prevedeva, al terzo comma, che l'ente locale potesse stare in giudizio **solo mediante l'organo di rappresentanza**, previsto dal proprio ordinamento ex articolo 50 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, abrogativo della precedente legge 8 giugno 1990, n. 142. Tale ultima disposizione individuava nel sindaco e nel presidente della provincia gli organi responsabili della rispettiva amministrazione comunale (comma 1), precisando, al comma 2, che gli stessi rappresentavano il rispettivo ente, convocando e presiedendo la giunta, nonché il consiglio. Ciò significava che la rappresentanza in giudizio dell'ente locale era riconosciuta di diritto al sindaco *pro-tempore*, in quanto previsto dall'ordinamento dell'ente stesso (legge 8 giugno 1990, n. 142).

Il sindaco, comunque, così come previsto dall'articolo 15, comma 2-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, poteva farsi

assistere in giudizio dai propri dipendenti.

In questa sede, è bene evidenziare il panorama giurisprudenziale che, caratterizzando l'istituto della **rappresentanza e costituzione in giudizio dell'ente locale**, è divenuto sede privilegiata per l'elaborazione di novità legislative in materia.

Ed infatti, l'**art. 3-bis** della Legge n. 88 del 31/05/2005 ha **modificato l'art. 11**, comma terzo, del D.Lgs. n. 546/92. Come suesposto, tale disposizione, originariamente, attribuiva la capacità a stare in giudizio nei processi tributari all'organo di rappresentanza previsto dall'ordinamento dell'ente. Nella **nuova formulazione**, invece, si stabilisce che l'ente, cui è stato proposto il ricorso, può stare in giudizio anche mediante il **dirigente dell'Ufficio tributi** e, se privo di figure dirigenziali, mediante il titolare di posizione organizzativa in cui è collocato l'ufficio. Questa nuova regola è estesa ai giudizi in corso al **1° giugno 2005**, data di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Un **primo orientamento giurisprudenziale** affermava che, in base all'articolo 50 del TU delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con decreto legislativo 8 agosto 2000 n. 267, analogamente a quanto stabilito dall'articolo 36 della legge 8 giugno 1990 n. 142, la **rappresentanza** in giudizio del Comune si doveva ritenere riservata **esclusivamente al Sindaco**, escludendosi quindi, che la stessa potesse essere esercitata dal dirigente titolare della direzione di un ufficio o di un servizio (si veda in particolare, Cassazione, sentenza 7 giugno 2004, n. 10787).

Per quanto riguarda la forza normativa attribuita allo Statuto degli enti locali, la giurisprudenza¹ affermava che, in base al combinato disposto dagli artt. 6, 50 e 107 del D.Lgs. 267/2000, gli statuti ed i regolamenti comunali si sarebbero dovuti uniformare al principio vincolante per la normativa secondaria, ai sensi del citato art. 6 - della riserva sindacale della rappresentanza giudiziale del Comune e non potendo attribuire ad altri soggetti tale rappresentanza, pena la loro disapplicazione "in parte qua" ad opera del giudice ordinario, ex art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all'E. Da siffatta impostazione discendeva che "i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente", anche in giudizio, che il menzionato art. 6 consentiva di disciplinare mediante statuto, non attenevano all'individuazione del soggetto legittimato a rappresentare in giudizio l'ente, ma ad aspetti diversi, posto che competeva esclusivamente al Sindaco, quale capo dell'amministrazione comunale, poter conferire al difensore del Comune la procura alla lite. Doveva, pertanto, escludersi che il sindaco potesse altresì derogare a tale riserva di attribuzioni, delegando ad altri (dirigenti) il potere di rappresentanza processuale, atteso che il citato

D.Lgs. 267/2000 esige una netta separazione tra detto potere, di esclusiva competenza del Sindaco, e la sfera di attribuzioni dei dirigenti delineata dal citato art. 107.

Con l'importantissima sentenza della **Cassazione a Sezioni Unite**, (sent., n. 12868 del 16/06/2005), si è definitivamente superato il suesposto prevalente indirizzo giurisprudenziale, volto a riservare esclusivamente in capo al Sindaco la rappresentanza in giudizio dell'ente locale e, quindi, a disapplicare le disposizioni statutarie che avessero esteso, anche ai dirigenti, il potere rappresentativo. Le Sezioni Unite hanno, così, stabilito che lo **Statuto comunale "ha valore di norma fondamentale dell'organizzazione dell'ente locale, che non trova altri limiti che quelli imposti da principi espressamente connotati da inderogabilità"**. In altri termini, **la legge dello Stato, nell'ambito organizzativo dei Comuni, non costituisce più, secondo la sentenza, "un limite invalicabile all'attività statutaria"**, se non per i principi inderogabili.

Sull'onda degli interventi normativi intervenuti sull'art. 11 D.Lgs. 546/1992 e della succitata pronuncia delle Sezioni Unite, la giurisprudenza si è, ulteriormente, spinta affermando che *"anche il funzionario può assistere nel giudizio tributario il Comune ed è anche legittimato a firmare tutti gli atti occorrenti per la difesa dell'ente, ovvero la costituzione in giudizio ed il ricorso in appello"*.

La Cassazione si è espressa in tal senso con la **sentenza n. 18419 del 16/09/2005**, che nell'interpretare l'art. 3-bis della L. n. 88/2005 di conversione del D. L. n. 44/2005, ha riconosciuto al dirigente dell'Ufficio tributi, oltre all'assistenza, anche la rappresentanza dell'ente.

Gli enti che non possiedono tale figura, possono ricorrere al titolare di posizione organizzativa.

Sull'argomento la stessa **Suprema Corte** si era già pronunciata con le **sentenze n. 139 del 09/01/2004 e n. 181 del 10/01/2004**, chiarendo che non si verifica violazione ed erronea applicazione delle norme che disciplinano la rappresentanza in giudizio, quando i funzionari del Comune hanno svolto le funzioni di assistenza processuale o difesa tecnica, di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 546/92.

Siffatto intervento dei funzionari comunali, previsto dalla legge processuale, risponde all'esigenza di evitare il sistematico e costoso ricorso ad avvocati del libero foro e trova esplicita sanzione nell'art. 15, comma 2 bis D. Lgs. n. 546/92 cit., secondo cui **"nella liquidazione delle spese a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del 20% degli onorari ivi previsti"**.

Con la recentissima **sentenza n. 685/2007**, la Cassazione ha, ulteriormente, ribadito che il **Comune nell'esercizio dei poteri statutari può - nell'ambito dei settori di competenza - affidare direttamente la rappresentanza a stare in giudizio ad esponenti apicali della struttura burocratica amministrativa, senza necessità di delega del Sindaco**. I Supremi giudici hanno chiarito che non sussiste, pertanto, alcuna nul-

lità del procedimento svoltosi in tema ICI, innanzi alle Commissioni tributarie, ove gli atti del Comune siano stati sottoscritti, non già dal sindaco, ma da un funzionario comunale.

Da ultimo, la **sentenza n. 88/34/07 della Commissione Regionale Tributaria di Roma, Sez. 34**, merita di essere segnalata, perché richiama, nuovamente, l'attenzione proprio in merito al potere di rappresentanza in giudizio del Comune da parte di un soggetto diverso dal sindaco. I giudici laziali hanno precisato che, pur dovendosi riconoscere che la rappresentanza dell'ente, spetta in via primaria al sindaco, nondimeno lo statuto comunale può legittimamente prevedere che i poteri di rappresentanza processuale spettino ad un dirigente del Comune in luogo del Sindaco. Tale nuova impostazione della giurisprudenza di legittimità e di merito ha ridisegnato il rapporto tra legge statale e statuto nel sistema della gerarchia delle fonti, definendo lo statuto **"come atto normativo atipico, con caratteristiche specifiche, di rango paraprimary o subprimario, posto in posizione di primazia rispetto alle fonti secondarie dei regolamenti e al di sotto delle leggi di principio."**

Viene così definitivamente superata l'impostazione tradizionale che escludeva la legittimità di ogni previsione statutaria di conferimento della rappresentanza processuale a persona diversa dal Sindaco, dovendosi attribuire all'art. 50 del D.Lgs. 267/2000 una interpretazione costituzionalmente orientata, atta a non circoscrivere il potere rappresentativo meramente al Sindaco.

Ciò comporta, in ragione della riconosciuta natura di atto normativo dello Statuto, la soggezione al principio **iura novit curia**, per il quale la conoscenza dello **statuto** deve ora appartenere alla scienza ufficiale del giudice, che è tenuto a disporre l'acquisizione **anche d'ufficio**.

In sostanza, in ordine alla rappresentanza in giudizio dell'ente locale, si deve concludere col ritenere che essa possa sussistere anche in capo al funzionario comunale, in quanto abilitato a sottoscrivere tutti gli atti necessari per lo svolgimento della funzione di assistenza ad essi riconosciuta, ivi compreso, **al fine di rendere effettivo l'esercizio del diritto di difesa dell'ente locale, il potere di sottoscrivere il ricorso introduttivo e la costituzione in giudizio**, restando fermo che il sindaco, quale organo di rappresentanza dell'ente, può farsi assistere nel giudizio dai medesimi funzionari.

Ed infatti, proprio in virtù della facoltà riconosciuta all'ente locale di farsi assistere dai propri funzionari, si determina la legittimità anche della sottoscrizione dell'atto processuale di costituzione da parte dello stesso funzionario, in quanto, ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del Dlgs 546/92 "il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore" e, pertanto, al funzionario delegato dell'assistenza devono essere riconosciuti tutti i poteri che la legge processuale tributaria attribuisce al difensore tecnico. Alla luce di siffatta evoluzione giurisprudenziale, alcuna dottrina ha, puntualmente, osservato come la modi-





fica dell'art. 11 non debba essere ritenuta superflua, poiché, qualora lo Statuto comunale non preveda la rappresentanza processuale del dirigente, la legittimazione de qua troverebbe ugualmente titolo nella nuova disposizione dell'art. 11, comma 3, cit.

In ultimo, con l'entrata in vigore dell'art. 3 bis, D.L. 30.9.2005, n. 203 (collegato alla Finanziaria 2006) introdotto in sede di conversione dalla L. 2.12.2005, n. 248 che modifica alcune norme del processo tributario, l'Amministrazione finanziaria ha fornito i primi chiarimenti con la corpora C.M. 13.3.2006, n. 10/E, che ha toccato tutti i punti oggetto di modifica normativa.

Per quanto riguarda la costituzione in giudizio delle parti, l'art. 3 bis, c. 6, D.L. 203/2005 modificando il c. 1 dell'art. 22 D.Lgs. 546/1992, prevede ora la possibilità sia per il ricorrente sia per l'appellante di costituirsi in giudizio anche a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Con tale modifica, il Legislatore ha recepito i principi fissati dalla Corte Costituzionale con la sentenza 6.12.2002, n. 520, con la quale la Consulta aveva dichiarato incostituzionale l'art. 22, c. 1 e 2, D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, l'utilizzo del servizio postale.

Sul punto è importante (e condivisibile) la precisazione dell'Agenzia delle Entrate che, ai fini del computo dei termini processuali, in mancanza di una specifica previsione normativa a riguardo, ritiene che vada applicata in via analogica la disposizione in materia comunicazioni e notificazioni di cui all'art. 16, c. 5, dello stesso D.Lgs. 546/1992 secondo cui *"qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto."*

Ancora, occorre osservare come, nel processo tributario, l'inerzia della parte resistente non produca, come nel giudizio civile ordinario, la sua contumacia.

La mancata costituzione, entro il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso (termine ordinario), non esclude la possibilità di una costituzione tardiva della parte resistente che, comunque, può essere effettuata entro i seguenti termini:

in caso di trattazione in camera di consiglio, entro il termine previsto per il deposito delle repliche (fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio); nel caso di discussione in pubblica udienza, fino all'inizio della discussione.

Ciò significa che, affinché sia garantita la pienezza del diritto alla difesa, è bene che l'ente locale si costituisca

in giudizio tempestivamente, come correttamente osservato (per le parti in generale) dal Ministero delle Finanze nella circolare n. 98/E del 23 aprile 1996.

Un'ultima considerazione va fatta in merito ad un aspetto peculiare del processo tributario ossia l'onere di allegazione che incombe sulle parti.

È importante ribadire che il processo tributario è prevalentemente documentale. Questo significa che non è ammessa la possibilità di avvalersi degli altri mezzi di prova, ordinariamente riconosciuti, come ad esempio il giuramento o la prova testimoniale.

Tale circostanza comporta che, **per essere utilizzati nel processo, i documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati** (ad es., nel ricorso o nelle controdeduzioni). In alternativa, possono essere prodotti anche separatamente con un'apposita nota, chiamata **"Nota di deposito documenti"**, da firmare e depositare in segreteria.

In particolare, nelle controdeduzioni, di solito, la parte resistente espone le sue difese e prende posizione sui motivi di ricorso e, nello stesso tempo, indica le prove di cui intende avvalersi e propone eventuali eccezioni processuali e di merito.

L'art. 7, **primo comma**, sostanzialmente riproduttivo dell'art. 35 del D.P.R. n. 636 del 1972, che attribuisce alle Commissioni Tributarie poteri istruttori di indagine, conferisce tali poteri **nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti**.

L'inciso del primo comma dell'art. 7 cit. – **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti** – esprime l'accoglimento in via generale del suesposto **onere di allegazione**, per il quale spetta a **ciascuna parte** indicare i fatti a sé favorevoli, che per l'Amministrazione Finanziaria **sono i fatti costitutivi della pretesa fiscale** e per il ricorrente i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi.

È, pertanto, importante, ai fini di un effettivo diritto alla difesa, che l'ente locale allegghi, nel momento in cui si costituisce in giudizio, tutte le prove documentali a sostegno delle proprie ragioni.

Lecce, lì 30 aprile 2007

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi

1. In tal senso: cass. sez. trib., 12 /12/2003, n.19082, Cass.sez.trib., 17/11/2003, n. 17360, Cass. 7/06/2004, n. 10787cit., Cass. 8/09/2004, n. 18087.

I nostri auguri al
dr. Angelo De Vito
per la prestigiosa nomina a
Grande Ufficiale della Repubblica