



10080.17

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: processo  
tributario – assistenza  
tecnica -

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- |                           |                     |                   |
|---------------------------|---------------------|-------------------|
| Francesco TIRELLI         | - Presidente -      |                   |
| Rosario CAIAZZO           | - Consigliere -     | R.G.N. 23136/2012 |
| Giuseppe FUOCHI TINARELLI | - Consigliere -     | Cron. 10080       |
| Giuseppe TEDESCO          | - Consigliere -     | U.P. - 09/01/2017 |
| Lucio LUCIOTTI            | - Consigliere Rel.- |                   |

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

1/001  
2017

sul ricorso iscritto al n. 23136/2012 R.G. proposto da

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
(omissis) , rappresentata e difesa, per procura speciale in calce  
al ricorso, dagli avv.ti (omissis) e (omissis) , con domicilio  
eletto presso lo studio legale dei medesimi, in (omissis)  
(omissis) ;

- ricorrente -

contro

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Toscana, n. 108/13/11, depositata in data 14 novembre 2011.

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 9 gennaio 2017 dal  
Cons. Lucio Luciotti;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Sergio Del Core, che ha concluso chiedendo dichiararsi  
l'inammissibilità del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale;

### **Premesso IN FATTO**

1. che con sentenza n. 108 del 14 novembre 2011 la  
Commissione tributaria regionale della Toscana dichiarava  
l'inammissibilità dell'appello proposto dalla (omissis) s.r.l. avverso  
la sentenza di primo grado, che aveva rigettato l'impugnazione da  
quella proposta avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio  
finanziario aveva ripreso a tassazione ai fini IVA, IRAP ed IRES,  
relativamente all'anno di imposta 2005, ricavi non contabilizzati, costi  
non di competenza e non inerenti;

2. che i giudici di appello rilevavano il difetto di assistenza tecnica  
della società contribuente, posto che il ricorso in appello, nonostante  
la controversia fosse di valore superiore ad Euro 2.582,28, era stato  
sottoscritto personalmente dal legale rappresentante della predetta  
società, in violazione dell'art. 18, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992,  
n. 546, nonché il difetto di specificità dei motivi di appello, in  
violazione dell'art. 53 d.lgs. citato;

3. che avverso tale statuizione la società contribuente propone  
ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui l'Agenzia delle  
entrate replica con controricorso e ricorso incidentale condizionato,  
cui a sua volta replica la ricorrente con memoria depositata ai sensi  
dell'art. 378 cod. proc. civ. in cui dà atto del deposito in grado di  
appello della procura conferita a difensore abilitato anche per quel  
giudizio;

### **osserva IN DIRITTO**

1. Con il primo motivo di censura, proposto ai sensi dell'art. 360,  
primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente deduce la nullità  
della sentenza di appello per violazione degli artt. 12, 18, comma 3, e  
53 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, <anche alla luce della sentenza  
della Corte Costituzionale n. 189/2000>.

2. Sostiene che la Commissione di appello, rilevato il difetto di  
assistenza tecnica della società contribuente, per essere stato

sottoscritto il ricorso dal legale rappresentante della società, quindi non da professionista abilitato alla difesa dinanzi al giudice tributario, non avrebbe potuto dichiararne l'inammissibilità, ma avrebbe dovuto invitare la parte a munirsi della detta assistenza, e ciò anche se tale invito fosse stato già rivolto alla parte privata nel primo grado di giudizio. Osserva che una tale soluzione doveva ricavarsi dal complesso delle disposizioni processuali rilevanti nel caso di specie, e, più precisamente, dagli artt. 53 e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, il primo dei quali rinvia all'art. 18, comma 3, stesso decreto, in materia di sottoscrizione dell'atto introduttivo, che a sua volta rinvia all'art. 12, comma 5, - che nella sua ultima parte prevede il meccanismo di regolarizzazione dell'assistenza tecnica del ricorrente mediante invito operato dal giudice -, ed il secondo alle norme dettate per il primo grado di giudizio, alla stregua dell'interpretazione che ne aveva fatto la Corte costituzionale nella sentenza innanzi indicata.

3. Ciò posto, pare necessario premettere in fatto che dalla documentazione in atti risulta che il ricorso avverso l'avviso di accertamento proposto alla Commissione tributaria provinciale di Firenze era stato sottoscritto dal legale rappresentante della società contribuente nonostante non fosse a ciò abilitato in considerazione del valore della lite (superiore all'importo di Euro 2.582,28); che, solo a seguito dell'eccezione sollevata dall'Agenzia delle entrate nell'atto di costituzione in giudizio, aveva provveduto a munirsi di difesa tecnica, depositando procura conferita ad un difensore abilitato prima dell'udienza di trattazione; che ciò aveva consentito al giudice di *prime cure* di omettere l'invito previsto dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992, e di rigettare l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Agenzia delle entrate nelle proprie controdeduzioni; che anche il ricorso in appello era stato sottoscritto personalmente dal legale rappresentante della società contribuente, il che aveva indotto la CTR a dichiararne *tout court* l'inammissibilità, senza provvedere a formulare al ricorrente l'invito previsto dal citato art. 12 della legge sul processo tributario.

4. Orbene, osserva il Collegio che il motivo in esame ripropone la questione della necessità di assistenza tecnica del contribuente nel giudizio tributario per le controversie superiori al limite indicato nell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 e delle conseguenze derivanti dalla violazione di tale disposizione.

5. Sulla questione numerosi sono gli interventi della giurisprudenza, anche del Giudice delle leggi.

5.1. Le prime non armonizzate pronunce di questa Corte in ordine alla necessità dell'emanazione dell'ordine da impartire al contribuente per regolarizzare la propria posizione processuale, esclusa da Cass. n. 1781 del 1999 e (in cui si sosteneva che quella di ordinare alla parte di munirsi di un difensore abilitato costituiva una mera facoltà – come tale discrezionale – concessa al giudice solo per le controversie di valore superiore a quello indicato nella disposizione, con la conseguenza che la costituzione personale del contribuente doveva considerarsi *tamquam non esset*), e da Cass. n. 7966 del 2000, veniva ammessa da Cass. n. 8369 del 2002, che, all'indomani della sentenza della Corte cost. n. 189 del 2000 – ancorché non vincolante, risultando da una pronuncia di rigetto per manifesta infondatezza della questione prospettata – ne sposava l'interpretazione adeguatrice del combinato disposto dagli artt. art. 12, comma 5 e 18, comma 3 e 4, d.lgs. n. 546 del 1992, nel senso che l'inammissibilità può essere pronunciata solo a seguito dell'ordine impartito al contribuente dal Presidente della commissione o della sezione, di munirsi di assistenza tecnica tramite il conferimento dell'incarico ad un professionista abilitato, che sia rimasto ineseguito.

5.2. <Decisiva è stata ritenuta, a questo fine, la considerazione che l'interpretazione proposta tiene conto del fatto che la legge processuale tributaria prevede una assistenza e non già una rappresentanza della parte privata e che i principi costituzionali del diritto di difesa e dell'adeguata tutela contro gli atti dell'amministrazione, sanciti dagli articoli 24 e 113 della Costituzione, possono ben comportare un adeguamento della lettera della legge che garantisca un' effettiva applicazione di tali principi, proprio in considerazione delle particolarità del processo tributario che, dovendo essere introdotto attraverso un meccanismo impugnatorio di particolari specie di atti impositivi, da esercitarsi entro brevissimi termini di decadenza, comporta già fortissime compressioni delle citate garanzie costituzionali, rispetto al modello classico del processo civile> (Cass. n. 29587 del 2011).

5.3. Tale orientamento è stato successivamente ribadito da Corte Cost. n. 520 del 2002 e n. 158 del 2003, è stato nuovamente sconfessato da Cass. n. 1100 del 2002 e, infine, riaffermato, in sede di superamento di contrasto (cfr. ord. interlocutoria di questa Sezione n. 3042 del 2003), dalle Sezioni unite di questa Corte, che nella sentenza n. 22601 del 2004 hanno precisato che <nel processo tributario, il giudice chiamato a conoscere di una controversia di valore superiore a L. cinque milioni, è tenuto a disporre che l'attore parte privata che sta in giudizio senza assistenza tecnica si munisca di essa, conferendo incarico a difensore abilitato; con la conseguenza che l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata solo a seguito della mancata esecuzione di tale ordine. Lettura questa ritenuta l'unica conforme a Costituzione per non rinvenirsi interpretazioni alternative che assicurino l'effettività della tutela del diritto fondamentale di difesa nel processo ed adeguata tutela contro gli atti della P.A. (da ultimo Cass. 620/06)> (così in Cass. n. 13208 del 2007).

5.4. Al riguardo deve osservarsi che le pronunce di questa Corte successive a tale indirizzo nomofilattico e che si sono ad esso conformate, hanno riguardato il caso del contribuente sfornito della doverosa assistenza tecnica nelle controversie di valore superiore a cinque milioni delle vecchie lire (gli attuali 2.582,28 Euro) nel momento della proposizione del ricorso, ovvero nel giudizio di primo grado. E' il caso trattato oltre che nelle menzionate Sez. U., n. 22601 del 2004 e Sez. 5<sup>^</sup>, n. 13028 del 2007 e n. 620/2006, anche in Cass. n. 1245 del 2017, n. 25406 del 2015, n. 15029 del 2014, n. 839 del 2014, n. 23315 del 2013, n. 27035 e n. 25145 del 2005, nonché in Cass., Sez. U., n. 15241/2009, in cui si faceva questione di invalidità della procura conferita dal contribuente per promuovere il giudizio dinanzi alla commissione tributaria provinciale).

6. La giurisprudenza di questa Corte ha però da subito operato un distinguo nell'applicazione del principio di ispirazione costituzionale sopra delineato, sostenendo che l'ordine al contribuente di munirsi di assistenza tecnica può essere impartito soltanto nel giudizio di primo grado e, quindi, solo con riferimento all'ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso dell'assistenza di un difensore abilitato per proporre l'impugnazione dell'atto impositivo, ma non nel caso in cui ciò accada per il ricorso in appello.

6.1. Si è, quindi, andato affermando il principio secondo cui <l'obbligo del giudice tributario di fissare al contribuente, che ne sia privo, un termine per la nomina di un difensore - previsto, per le controversie di valore eccedente Euro 2.582,28, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5, come interpretato dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 189 del 2000 e n. 2002 [rectius: 520] del 2002 e con l'ordinanza n. 158 del 2003 - sussiste solo nell'ipotesi in cui la parte sia "ab initio" sfornita di assistenza tecnica, e non riguarda il giudizio di secondo grado, come si desume sia dall'esplicito riferimento, nella citata giurisprudenza costituzionale, al solo giudizio di prime cure, sia dal tenore letterale dell'art. 12 cit., che si riferisce espressamente alla proposizione delle controversie, e non alla prosecuzione dei giudizi> con la conseguenza che <quando la parte si sia munita di assistenza tecnica nel giudizio di primo grado a seguito di ottemperanza all'ordine emesso dal giudice e proponga appello personalmente l'impugnazione deve essere dichiarata inammissibile, non dovendo l'ordine essere reiterato, e l'appello va dichiarato immediatamente inammissibile, attesa la riferibilità di quello impartito in prime cure all'intero giudizio> (**Cass. n. 21139 del 2010**); nello stesso senso le pronunce di seguito elencate con la inerente parte motivazionale:

**Cass. n. 8778 del 2008**

<la citata sentenza della Corte Costituzionale si riferisce esclusivamente ad ipotesi in cui il contribuente sia ab inizio sfornito di assistenza tecnica e, soprattutto, richiamando il rinvio del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, all'art. 12, comma 5, dello stesso decreto, si riferisce evidentemente alla proposizione del ricorso introduttivo, essendo perciò da escludere che la citata sentenza possa essere invocata in qualunque ipotesi, non solo di mancanza di assistenza tecnica, ma anche di "vizio" di essa, in qualunque momento del processo verificatosi>.

**Cass. n. 15448 del 2010**

<Come già affermato da questa Corte, la procedura dell'invito a nominare un difensore, pregiudiziale secondo la lettura del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12 di Corte Cost. n. 189 del 2000 - rispetto alla declaratoria in questione, si ritiene applicabile soltanto quando la parte sia "ab initio" priva di assistenza tecnica, e non già quando siano emersi vizi nel conferimento del mandato al difensore (Cass., 4 aprile 2008, n. 8778)>.

**Cass. n. 20929 del 2013**

<"l'obbligo del giudice tributario di fissare al contribuente, che ne sia privo, un termine per la nomina di un difensore - previsto, per le controversie di valore eccedente Euro 2.582,28, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5, come interpretato dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 189 del 2000 e n. 202 del 2002 e con l'ordinanza n. 158 del 2003 - sussiste solo nell'ipotesi in cui la

parte sia "ab initio" sfornita di assistenza tecnica, e non riguarda il giudizio di secondo grado, come si desume sia dall'esplicito riferimento, nella citata giurisprudenza costituzionale, al solo giudizio di prime cure, sia dal tenore letterale dell'art. 12 cit., che si riferisce espressamente alla proposizione delle controversie, e non alla prosecuzione dei giudizi. Ne consegue che, quando la parte si sia munita di assistenza tecnica nel giudizio di primo grado a seguito di ottemperanza all'ordine emesso dal giudice e proponga appello personalmente l'impugnazione deve essere dichiarata inammissibile, non dovendo l'ordine essere reiterato, e l'appello va dichiarato immediatamente inammissibile, attesa la riferibilità di quello impartito in prime cure all'intero giudizio (cfr. Corte cass. 5<sup>a</sup> sez. 13.10.2010 n. 21139; vedi id. 5<sup>a</sup> sez. 4.4.2008 n. 8778 secondo cui l'obbligo per il Giudice di invitare la parte a munirsi della difesa tecnica "trova applicazione solo nell'ipotesi in cui il contribuente che sia "ab initio" sfornito di un difensore nel ricorso introduttivo, ma non già nella diversa ipotesi in cui il mandato al difensore sussista, ma sia affetto da un vizio, anche sopravvenuto"; id. 5<sup>a</sup> sez. 30.6.2010 n. 15448)>.

#### **Cass. n. 26851 del 2014**

<l'invito a farsi assistere da difensore abilitato che il Giudice tributario deve rivolgere alla parte contribuente (anche in grado di appello, nel caso in cui il difetto di assistenza tecnica non sia stato rilevato in primo grado e tale vizio - che non attiene alla regolare costituzione del contraddittorio e non è quindi rilevabile "ex officio" - non sia stato oggetto di gravame: cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 21459 del 09/10/2009; id. Sez. 5, Sentenza n. 3266 del 02/03/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 839 del 17/01/2014) presuppone evidentemente che la parte si sia costituita in giudizio personalmente e sia priva di difensore>).

7. La differenziazione operata dall'orientamento giurisprudenziale sopra delineato – da questo Collegio non condivisa, per come si dirà in seguito – ha trovato ad oggi due sole voci dissonanti (almeno questo è il risultato della ricerca effettuata) nella sentenza n. 21459 del 2009, in cui però veniva in rilievo la questione, differente ma per certi versi intersecante quella in esame, se l'ordine di nominare un difensore abilitato alla difesa tecnica potesse o meno essere impartito anche al <cessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato>, che ai sensi dell'art. 10 d.lgs. n. 546 del 1992 è una delle <parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie>, e nella sentenza n. 1100 del 2002, in cui l'ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica, di cui all'art. 12, quinto comma, è previsto per le sole controversie di valore inferiore a cinque milioni di lire, ma è rimesso alla discrezionalità del giudice.

7.1. Orbene, nella prima di tali pronunce (emessa quando quella distinzione tra primo e secondo grado era riconducibile soltanto alla sentenza n. 8788 del 2008), il Collegio ha sostenuto che i principi

affermati dalla Corte costituzionale, poi ripresi dalle Sezioni unite nella citata sentenza n. 22601 del 2004, si applicano sia al giudizio di primo grado che a quello di appello, affermando che i giudici di secondo grado, <anziché dichiarare inammissibile l'appello, avrebbero dovuto rilevare, anche d'ufficio, la mancanza di difesa tecnica della società concessionaria e, per assicurare effettività di tutela giurisdizionale e garantire la regolarità del contraddittorio, cui è sotteso il fondamentale diritto di difesa, ordinare alla parte di nominare, in assegnando termine, un difensore abilitato; e, solo, all'esito della mancata nomina, dichiarare inammissibile il ricorso>.

7.2. Invece, nella seconda (Cass. n. 1100 del 2002) si afferma espressamente che <la disciplina, dettata per il ricorso introduttivo, è applicabile a quello in appello - del quale, nel caso in esame, si tratta -: in tale sede infatti, indipendentemente dal generale richiamo dell'art. 61 del cit. art. 546, l'art. 53, comma 1, ultimo periodo, esplicitamente ribadisce che il ricorso in appello è inammissibile - oltre che per la mancanza di uno degli elementi appositamente richiesti - "se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3"> (p. 6.1., nonché p.7), ancorché poi - spiegate le ragioni di non condivisione dell'interpretazione adeguatrice delle disposizioni in esame fatte dalla Corte costituzionale nella nota sentenza, in ragione della peculiarità del processo tributario, in relazione alla quale deve apprezzarsi la garanzia del diritto di difesa - si giunga ad escludere l'esistenza stessa nel processo tributario di un meccanismo di regolarizzazione dell'assistenza tecnica del contribuente sul presupposto che il citato art. 12, comma 5, conferisce al giudice tributario una facoltà meramente discrezionale di imporre l'assistenza tecnica nelle sole controversie minori.

8. E' allora indubbia l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale, la sentenza di questa Corte n. 21459 del 2009, ma è altrettanto certo che tale pronuncia non è di ausilio ad adeguatamente contrastare le ragioni di inapplicabilità del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 5, ultima parte, al processo tributario d'appello, sostenute in modo tralaticio (da Cass. n. 8778 del 2008) nelle sopra citate pronunce (cfr. Cass. n. 15448 e n. 21139 del 2010, n. 20929 del 2013, n. 26851 del 2014), che questo Collegio affatto condivide e che lo inducono a richiedere, per il tramite del Primo Presidente, l'intervento nomofilattico ex art. 374 delle Sezioni unite sulla questione di



massima importanza ex art. 374 c.p.c., dell'operatività anche in grado di appello del meccanismo di regolarizzazione della posizione processuale della parte sfornita di difensore abilitato, previsto dalla citata disposizione del processo tributario.

9. Al riguardo va osservato che, in quelle decisioni, la differenza tra primo e secondo grado è affidata ad un triplice ordine di argomentazioni:

- il primo, che la sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000 si riferisce esclusivamente ad ipotesi in cui il contribuente sia *ab inizio* sfornito di assistenza tecnica;

- il secondo, che l'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 <si riferisce espressamente alla proposizione delle controversie, e non alla prosecuzione dei giudizi>;

- il terzo, che l'ordine non deve essere reiterato e l'appello va dichiarato immediatamente inammissibile, in quanto quello impartito in *prime cure* è riferibile all'intero giudizio.

10. Nessuna di tali argomentazioni appare convincente.

10.1. Invero, quanto alla prima, a minarne la fondatezza v'è il rilievo che la sentenza del Giudice delle leggi è riferita ad un vizio <originario> di assistenza tecnica in quanto la questione di incostituzionalità era stata sollevata dalla commissione tributaria provinciale e non contiene alcun riferimento – neanche implicito – alle disposizioni della legge sul processo tributario – quali l'art. 53, comma 1, ultima parte e 61 – che rendono applicabili le norme sospettate di incostituzionalità anche nel giudizio di appello. E d'altro canto non pare seriamente contestabile la considerazione che al giudizio di secondo grado siano esportabili molte delle argomentazioni svolte dalla Corte nella citata sentenza, tra cui quella secondo cui la difesa del contribuente nel giudizio tributario è <semplice assistenza tecnica (e non anche ~~la~~ rappresentanza), il cui incarico può essere conferito anche in sede di udienza pubblica (art. 12, comma 3, ultima parte)>, che è norma applicabile al giudizio di appello ai sensi dell'art. 53, comma 1, ultima parte, che rinvia all'art. 18, comma 3, che a sua volta rinvia all'art. 12, comma 3, ultima parte, d.lgs. n. 546 del 1992, e quella in cui confuta la tesi sostenuta dall'Avvocatura generale dello Stato, <secondo cui questa soluzione comporterebbe la necessità di un'ampia rimessione in termini del contribuente>.

sostenendo che <il tema del decidere resta circoscritto dal ricorso introduttivo>, come avviene anche nel giudizio di secondo grado, i cui termini non potrebbero neanche subire un differimento non essendo ipotizzabile la proposizione di motivi aggiunti.

10.2. Quanto alla seconda argomentazione, la tesi che l'art. 12, comma 5, d.lgs. citato si riferisca <alla proposizione delle controversie, e non alla prosecuzione dei giudizi>, anche a voler glissare sul fatto che essa si risolve in una *interpretatio abrogans* degli artt. 53, comma 1, ultimo periodo, e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, pare essere smentita dal rilievo che la citata disposizione, dopo aver stabilito che <le controversie> minori possono essere proposte <direttamente dalle parti interessate>, prevede che queste ultime <nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica>, là dove l'espressione <procedimenti > pare genericamente riferibile sia a quelli di primo che di secondo grado.

10.3. Infine, la terza tesi, secondo cui l'ordine impartito in *prime cure* è riferibile all'intero giudizio, con la conseguenza che esso non sarebbe reiterabile in appello e questo andrebbe dichiarato immediatamente inammissibile, può avere un senso solo se si segue la tesi della citata sentenza n. 1100 del 2002, secondo cui la citata disposizione conferisce al giudice la facoltà discrezionale di imporre al contribuente, in caso di controversia minore ma con questioni di particolare complessità, di munirsi di un difensore abilitato, in questo caso <non essendo seriamente concepibile un diverso apprezzamento nei gradi successivi> (Cass. n. 21139 del 2010). Ma l'interpretazione restrittiva della norma in esame, fornita da Cass. n. 1100 del 2002, non è stata accolta dalle pronunce non condivise dal Collegio (Cass. n. 21139 del 2010; nello stesso senso, Cass. n. 8778 del 2008, n. 15448 del 2010, n. 20929 del 2013 e n. 26851 del 2014), cosicché l'argomentazione da queste prospettata a sostegno dell'inapplicabilità del più volte citato art. 12, comma 5, al secondo grado di giudizio tributario, viene a perdere di consistenza. Peraltro, se si accedesse alla tesi propugnata in dette pronunce e dalla sent. n. 1100 del 2002 – di riconoscere solo al giudice di primo grado il potere di formulare quell'invito – si potrebbe davvero pervenire all'assurda conseguenza che il giudice di appello, in presenza di una controversia di particolare complessità per le cognizioni del contribuente (non in possesso dei requisiti necessari, ai sensi del comma 6 del citato art. 12) non

ravvisata dal giudice di primo grado, non potrebbe far altro che adeguarsi alla diversa valutazione compiuta da quest'ultimo.

11. In definitiva, alla stregua delle suesposte considerazioni, la conclusione assunta dalle pronunce di questa Corte in ordine alla specifica ipotesi all'esame, merita di essere rimeditata alla luce del plesso normativo che qui rileva e dei principi che la questione involge – tra cui l'effettività del diritto di difesa, ma anche la peculiarità del processo tributario – oggetto di necessario bilanciamento.

12. Invero, l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'invito al contribuente a dotarsi di assistenza tecnica in tutte le controversie tributarie – e quindi anche in quelle di valore superiore al limite fissato dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 (dal 1° gennaio 2016 di tremila euro) – riguardi solo ed esclusivamente il primo grado di giudizio, oltre a contrapporsi ad una interpretazione della predetta disposizione <in una prospettiva costituzionalmente orientata, in linea con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa nel processo e l'adeguata tutela contro gli atti della P.A., evitando nel contempo irragionevoli sanzioni di inammissibilità, che si risolvano in danno per il soggetto che si intende tutelare (Cass. 3166/2012; v. anche Cass. Sez. unite 22601/2004)> (così in Cass. 23315/2013, cit.), non pare più in linea neppure con la tendenza al generale <salvataggio>, con effetti *ex tunc*, chiaramente manifestato dal Legislatore con la modifica dell'art. 182 cod. proc. civ., introdotta dalla legge n. 69 del 2009, applicabile anche nel giudizio di appello e d'ufficio, nonché *ratione temporis* anche al caso di specie (in ragione del principio che vuole il processo tributario integrabile dalle norme non incompatibili del codice di rito civile – cfr., da ultimo, Cass. n. 3084 del 2016; v. anche n. 18062 del 2016). E' vero anche che l'art. 182, secondo comma, cod. proc. civ. subordina l'applicabilità del meccanismo di regolarizzazione della procura al difensore solo in presenza di un vizio che ne <determina la nullità>, il che sembrerebbe escludere la mancanza della procura dal novero delle irregolarità rimediabili, ma a ciò deve obiettarsi che in tema di procura difensiva la nullità non è *quoad effectum* dissimile dalla mancanza, specie se si considera che nei gradi di merito del giudizio tributario il contribuente non è del tutto privo di *ius postulandi*, che lo spirito della norma novellata è nel senso di azzerare comunque l'incidenza dei difetti formali, ed infine che la nullità della procura *ad*

*litem* è comunque equiparabile al difetto di rappresentanza processuale (cfr. Cass., Sez. un. n. 28337 del 2011), che consente di accedere senza limiti al rimedio processuale in esame.

13. Per completezza non può omettersi di rilevare che il d.lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. e), ha interamente riscritto l'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992, e, dopo aver ribadito la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di contenziosi di modico valore, con il comma 10 ha disciplinato le ipotesi di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, rinviando alle disposizioni contenute nell'art. 182 cod. proc. civ. (sicuramente applicabile anche nel giudizio di appello – cfr. Cass. n. 3894 del 2017, che richiama Cass. n. 19169 e n. 11359 del 2014), prevedendo che la predetta attività possa essere svolta dal Presidente della Commissione ovvero della sezione e dal collegio e ciò, come si legge nella Relazione illustrativa del Governo, <al fine di evitare l'inutile prolungamento dei tempi del giudizio>, anticipando <quanto più possibile la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad es. difetto di procura alla lite) attribuendo indifferentemente l'iniziativa per la regolarizzazione già al Presidente della Commissione o della sezione (oltre che al collegio)>. Sempre in detta Relazione si è specificato che <la declaratoria di inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza all'invito formulato alla parte a provvedere. Ciò 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 (da ultimo: Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359)>.

14. E' evidente, alla stregua di quanto fin qui detto, che la soluzione della questione posta nel presente giudizio sia di particolare importanza stante il non pacifico orientamento giurisprudenziale di questa Corte e l'impossibilità di risolvere la problematica esposta sulla base del solo dettato legislativo, con la conseguenza che, come sopra già anticipato (p. 8), si rende necessario investire il Primo Presidente delle valutazioni di competenza in ordine all'opportunità che sul ricorso pronuncino le Sezioni Unite della Corte di cassazione.

**P.Q.M.**

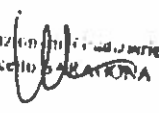
La Corte, visto l'art. 374 cod. proc. civ., dispone la rimessione della causa al Primo Presidente per le valutazioni di competenza in ordine all'opportunità che sul ricorso pronuncino le Sezioni Unite della Corte di cassazione.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2017.

Il Presidente  


DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 21 APR 2017



Il Funzionario  
Marcello  ROMA

Il Funzionario  
Marcello 