

Lite tributaria: incarico su foglio separato

A cura di Antonio Gigliotti

Un difetto sufficiente a far dichiarare inammissibile il ricorso tributario è rappresentato dalla mancanza del timbro di congiunzione che unisce all'atto la procura alle liti rilasciata a un professionista su **foglio separato**. Precisamente, se la procura non è legata al corpo dell'atto difensivo dal predetto timbro, la stessa deve ritenersi inadeguata al raggiungimento degli scopi preposti, con conseguente inammissibilità dell'impugnazione. Lo si ricava dalla **sentenza n. 247/29/2012 della CTR del Lazio**. I giudici di secondo grado, nel richiamare l'insegnamento delle Sezioni Unite della Cassazione, hanno osservato che la **“materiale congiunzione tra il foglio separato, con il quale la procura sia stata rilasciata, e l'atto cui essa accede, non si sostanzia nella necessità di una cucitura meccanica, ma riguarda un contesto di elementi che consentano di conseguire una **ragionevole certezza** in ordine alla provenienza del potere di rappresentanza ed alla **riferibilità della procura stessa al giudizio di cui trattasi**”**. Nel caso di specie, è stato dichiarato inammissibile l'appello proposto da Equitalia.

Premessa

Nel processo tributario, l'assistenza tecnica è esercitata in virtù del conferimento di apposito incarico a opera della parte nei confronti del difensore abilitato.

Nel rito civile, la fonte del mandato al difensore è la “procura”, disciplinata dagli artt. 83 e 84 del codice di procedura civile, mentre in quello tributario, l'ufficio di difensore è attribuito tramite un atto denominato “incarico”. Nonostante la differenza terminologica, i due istituti (procura e incarico) hanno **analogia disciplina**.

In relazione all'incarico conferito, la procura può essere generale o speciale.

Per il conferimento dell'incarico **non è necessario l'utilizzo di forme solenni o espressioni preordinate**. Per esempio, nel processo civile è stato chiarito che la semplice apposizione, in calce o a margine dell'atto, della sottoscrizione della parte seguita da quella del procuratore può valere a esprimere la volontà di conferire al difensore la procura a compiere l'atto (Cass. n. 6850/2001).

Procura generale

È tale la procura rilasciata con **atto pubblico** o con **scrittura privata autenticata** conferita per una serie indefinita di procedimenti giudiziari coinvolgenti il soggetto.

Procura speciale

È tale la procura conferita:

- ☒ per un **singolo** giudizio o per una **fase** di esso;
- ☒ per il compimento di un **determinato** atto processuale.

Essa può essere conferita:

- ☒ con **atto pubblico** o **scrittura privata autenticata**;
- ☒ **in calce o a margine** di un atto del processo;
- ☒ **oralmente** in udienza.

CTR Lazio

Un difetto sufficiente a far dichiarare inammissibile il ricorso tributario è rappresentato dalla mancanza del timbro di congiunzione che unisce all'atto la procura alle liti rilasciata a un professionista su **foglio separato**.

Precisamente, se la procura **non è legata al corpo dell'atto** difensivo dal predetto timbro, la stessa deve ritenersi inadeguata al raggiungimento degli scopi preposti, con conseguente inammissibilità dell'impugnazione.

Lo si ricava dalla sentenza n. 247/29/2012 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Appello Equitalia

Con la pronuncia citata, i giudici tributari della capitale hanno dichiarato inammissibile l'appello proposto da Equitalia.

L'Ente riscossore aveva incaricato un professionista di proporre appello avverso la sentenza dalla Commissione Provinciale di Roma che, nell'accogliere l'originaria impugnazione del contribuente, aveva annullato l'iscrizione ipotecaria oggetto di controversia.

Nella fattispecie, la Commissione di secondo grado ha considerato la procura rilasciata dall'Agente della riscossione:

- **priva dei requisiti formali indispensabili** per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è preposto;
- **inidonea** a raggiungere la giuridica **certezza della riferibilità** dell'attività svolta dal difensore al titolare della posizione sostanziale controversa.

Declaratoria di inammissibilità

Per la CTR infatti:

➤ *“la procura rilasciata dall'Equitalia non può dar luogo alla presunzione di riferibilità della procura al giudizio cui l'atto di appello stesso fa riferimento, **non recando alcun timbro di ricongiunzione alla pagina precedente**”.*

Di qui la declaratoria di inammissibilità dell'appello.

La Cassazione

Dunque, ad avviso del Collegio del Lazio, l'assenza del timbro che unisce la procura alle liti rilasciata su foglio separato al corpo dell'atto (ricorso) non consente di raggiungere quella concreta riferibilità della procura alla vertenza tributaria. E tanto, alla luce dell'insegnamento della Cassazione secondo cui:

➤ “il requisito, **posto dall’art. 83, comma 3, c.p.c.** (nel testo modificato dall’art. 1 l. 27 maggio 1997 n. 141), della **materiale congiunzione** tra il foglio separato, con il quale la procura sia stata rilasciata, e l’atto cui essa accede, non si sostanzia nella necessità di una cucitura meccanica, ma riguarda un **contesto di elementi** che consentano di conseguire una **ragionevole certezza** in ordine **alla provenienza del potere di rappresentanza ed alla riferibilità della procura stessa al giudizio di cui trattasi**” (Cass. SS.UU. n. 13666/2002).

La **massima** richiamata dalla CTR è stata enunciata in relazione a un ricorso per cassazione, ma poiché si riferisce al novellato art.83 c.p.c., essa ha **valenza generale** e può quindi essere applicata anche al giudizio di merito. Nel caso di specie, i Supremi giudici, per quanto attiene al ricorso introduttivo della lite, hanno ritenuto valida la procura “*ad litem*” apposta su un **atto separato** che, oltre ad essere legata all’atto da una **spillatura**, presentava anche un **timbro di congiunzione** sul quale figurava, per la parte leggibile, il cognome del procuratore. Peraltro, è risultato incontestato che ricorso e procura erano stati notificati così “collegati” alle controparti, le quali sono state poste in condizione di essere certe della provenienza dell’atto dall’avversario, del potere di rappresentanza e della riferibilità della procura al giudizio che col ricorso si intendeva radicare.

Conferimento incarico

Nel processo tributario, ai sensi dell’art. 12, terzo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992, l’incarico al difensore va conferito:

- **in calce o a margine di un atto del processo**, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato;
- **oralmente** in sede di pubblica udienza e se ne dà atto a verbale.

Poiché la norma tributaria non chiarisce cosa s’intenda per “*procura in calce ad un atto*”, si ritiene applicabile l’art. 83, terzo comma, del codice di procedura civile, il quale chiarisce che:

- “*la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che sia però congiunto*”.

Procura su atto separato

In ordine alla procura rilasciata su foglio separato, la giurisprudenza della Cassazione opera una distinzione tra **foglio allegato facente parte dell'atto** e **foglio staccato dall'atto processuale cui accede e a esso legato**, ritenendo che il primo e non il secondo contenga elementi certi di riferimento all'atto per il quale la procura è stata predisposta.

Si è infatti sostenuto che:

➤ *“è affetta da **nullità** la procura autenticata dal difensore e rilasciata su un foglio staccato dall'atto processuale cui accede e **legato allo stesso da una spilletta** (e che **non può** considerarsi apposta in calce perché **non** forma con l'atto un **corpo unico**), dal momento che la stessa, da un lato, è priva dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo (art. 156 c.p.c.) e, dall'altro, è inidonea a raggiungere la giuridica certezza della riferibilità dell'attività svolta dal difensore al titolare della posizione sostanziale controversa”* (Cass. 22 novembre 1994 n. 9886).

E ancora:

➤ *è “**nulla**” la procura che “è apposta su un foglio a parte **spillato** al ricorso”, quindi non idonea a conferire il potere di proporre il giudizio (Cass. SS.UU. ordinanza 13 giugno 1995 n. 444).*

Un corpo unico

Di contro, altre pronunce hanno affermato la validità della procura rilasciata su un **foglio separato dal ricorso che però forma corpo unico con esso**, in ragione di segni esteriori, quali:

- **la numerazione progressiva dei fogli** (Cass. n. 7768 del 1996; n. 550 del 1997 e n. 4810 del 1998);
- **i timbri di congiunzione** (Cass. n. 9492 del 1995; SS.UU. n. 13666/02).

A questo filone giurisprudenziale, non c'è dubbio, si è uniformata la CTR Lazio, con la sentenza in commento.

Anche se nel testo del provvedimento non viene precisato, nel caso esaminato deve essersi trattato di una procura “legata” all'atto da una spillatura meccanica senza la presenza di nessun altro segno esteriore, come appunto il timbro di congiunzione, che avrebbe dato la certezza della riferibilità della stessa al ricorso in appello.

In riferimento al requisito della **numerazione progressiva**, se l'ultima pagina del ricorso riporta in calce il numero 8, la pagina successiva sulla quale è indicata la procura deve riportare in calce il numero 9.

Deve considerarsi valida anche la procura rilasciata su un foglio separato **se la pagina finale del ricorso sia sottoscritta fino all'ultimo rigo**, in modo tale da non consentire l'indicazione della procura sul medesimo foglio, **e il foglio aggiunto sia numerato progressivamente**, così da formare un **corpo unico** con l'atto (C.T.P. di Trento n. 85 del 2008).

In merito alla procura su atto separato, inoltre, è stato precisato che:

- nel caso in cui la **scrittura privata** con la quale è conferita la procura **non sia congiunta materialmente all'atto del processo**, la stessa deve essere **autenticata da un notaio** (Cass. n. 8902 del 1994);
- **se la procura è notificata unitamente all'atto cui accede**, non è necessaria la menzione nella stessa del procedimento per il quale è stata rilasciata (Cass. n. 5033 del 1998).

Termine per sanare

È evidente che la procura (o l'incarico) assume un'importanza rilevante, in quanto costituisce il presupposto per la valida instaurazione del rapporto processuale.

Per questa ragione, a mente dell'articolo 182 del codice di procedura civile, il giudice è tenuto a **verificare d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti** e, quando occorre, a invitarle a **completare o a mettere in regola** gli atti e i documenti che riconosce difettosi.

Precisamente, quando rileva un difetto **di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione** ovvero **un vizio che determina 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 detto termine **sana i vizi**, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione.

Sotto tale profilo, quindi, la sentenza appena esaminata non può che suscitare qualche **perplessità**, dal momento che il Collegio Regionale **sembra aver dichiarato inammissibile il ricorso in appello senza prima concedere termine all'appellante** (Equitalia) per sanare l'irregolarità della procura, ai sensi dell'art. 182, secondo comma, c.p.c.

Né può dubitarsi che la norma del processo civile sia applicabile al processo tributario. Le disposizioni del codice di procedura civile trovano applicazione nel processo tributario stante il rinvio disposto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale le Commissioni Tributarie *"applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"*.

Ma l'applicabilità dell'art. 182 al contenzioso tributario è confermata anche dalla **circolare 30 marzo 2010 n. 17, par. 3.1**, dell'Agenzia delle Entrate, nella quale si ricorda che:

✓ *"la novella dell'articolo 182, secondo comma, c.p.c. disciplina più dettagliatamente la fattispecie in cui il giudice rilevi un **difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore**.*

In tal caso, egli 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. Viene altresì chiarito che l'osservanza del termine sana i vizi e che gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione".

L'art. 182 c.p.c. novellato dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, ha introdotto la possibilità di rilascio di procura ex novo unicamente in due ipotesi:

☑ **difetto** di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione di cui all'art. 75 c.p.c.;

☑ vizi che determinano la **nullità della procura**, **ma non anche l'inesistenza della stessa** (Cass. SS.UU. n. 10706/06).

2 dicembre 2013

Antonio Gigliotti