

# AGENTE della RISCOSSIONE e LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE

*Analisi delle ipotesi in cui l'agente della riscossione riveste la qualità di legittimato passivo nel processo tributario e dei vizi relativi agli atti emessi dallo stesso.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista, pubblicista, Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

## PARTI del PROCESSO TRIBUTARIO

Con la C.M. 17 luglio 2008, n. 51/E l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il fondamentale tema della legittimazione processuale, onde compiere un distinguo nitido su quale sia la controparte – l'ente impositore e/o l'agente della riscossione – che il contribuente può correttamente chiamare in giudizio allorché radichi il contenzioso tributario.

Allo scopo di analizzare compiutamente il tema della legittimazione processuale in capo all'agente della riscossione e comprendere le relative conseguenze procedurali è necessario richiamare la norma che identifica, all'interno del processo tributario, quali siano le parti ritenute dal Legislatore legittimate ad agire e resistere nel procedimento così instaurato.

Il rito contenzioso, sul punto, stabilisce che le parti del processo tributario, oltre al ricorrente, cd. soggetto legittimato attivo, sono rinvenibili: nell'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, nell'ente locale o nell'agente per la riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero nell'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, parti tutte queste che processualmente rivestono, alme-

no nel primo grado di giudizio, necessariamente la qualità di resistenti. <sup>(1)</sup>

## Ricorrente

Per quanto riguarda la figura processuale del ricorrente va da subito rilevato che lo stesso deve essere individuato in quel soggetto (persona fisica o giuridica) che, ritenendo di subire un'ingiusta lesione patrimoniale in conseguenza dell'attività accertatrice svolta nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria, ricorre alle competenti Commissioni tributarie, fino ad arrivare al giudice ultimo di Cassazione, al fine di richiedere la declaratoria dell'illegittimità dell'atto nei suoi confronti emanato o, in caso al contrario, una pronuncia di *facere*, avendo omesso l'Ufficio di riconoscere, senza alcuna apparente ragione di diritto, un rimborso legittimamente richiesto dal contribuente. <sup>(2)</sup>

Nella maggioranza dei casi il soggetto così identificato coincide con il contribuente, ossia colui il quale risulta *ex lege* debitore del tributo e pertanto obbligato al suo versamento.

<sup>(1)</sup> Si veda l'art. 10, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (CFF ● 4661). Per un approfondimento del tema si veda R. Lunelli, «Parti processuali e regole di partecipazione al giudizio», in questa Rivista, pagg. 51-57.

<sup>(2)</sup> Art. 19, co. 1, lett. g), D.Lgs. 546/1992 (CFF ● 4670).

## Resistente

Nel processo tributario tale qualità processuale è rivestita dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia del Territorio che, dal 1° gennaio 2001, sono succeduti ai dipartimenti delle Entrate e del Territorio del Ministero delle finanze, <sup>(3)</sup> enti dotati di piena personalità giuridica di natura pubblica, istituiti dal Legislatore mediante il D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

Oltre alle summenzionate Agenzie l'azione di tutela processuale può essere, inoltre, esperita nei confronti dei Comuni, Province e Regioni per tutti quegli atti dagli stessi emanati nell'adempimento dei poteri loro riconosciuti che rientrano nella competenza delle Commissioni tributarie.

Infine, va rilevato come il Legislatore riconosca la peculiarità di legittimato passivo anche al concessionario del servizio per la riscossione, ora agente della riscossione, essendo lo stesso un *adiectus solutionis causa* e, cioè, soggetto legittimato *ex lege* a ricevere e recuperare i pagamenti di natura erariale e, come tale, responsabile per le attività espletate.

### ATTIVITÀ dell'AGENTE della RISCOSSIONE e LEGITTIMAZIONE PASSIVA

È bene rilevare, in via preliminare, che l'agente della riscossione, nella sua qualità di esattore, è legittimato passivo tutte le volte che oggetto di contestazione è, non un atto dallo stesso emanato, bensì l'esistenza di vizi tali da inficiare l'intera legittimità della richiesta erariale ed imputabili all'attività da quest'ultimo espletata, senza con ciò contestare la legittimità del sottostante diritto in base al

quale il riscossore adempie agli obblighi di sua competenza.

Vedasi, a tal fine, a mero titolo esemplificativo, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione 14 febbraio 2007, n. 3242, la quale ha affermato che «*il concessionario alla riscossione è unico legittimato a contraddire non ogni qual volta sia impugnato un atto da lui formato, bensì solo ove si deduca che tali atti siano viziati da errori a lui imputabili*».

Sul punto, negli anni, la giurisprudenza sia di merito che di legittimità si è più volte pronunciata, rivestendo il presupposto in esame un'importanza vitale per la stessa instaurazione e sopravvivenza del processo tributario eventualmente instaurato, principalmente tutte le volte in cui il contribuente, per le violazioni sopra richiamate, convenga in giudizio la sola Agenzia, in capo alla quale nessuna legittimazione passiva potrà essere riconosciuta.

Infatti, in tale ultima ipotesi, il giudice adito potrà dichiarare, anche d'Ufficio, la carenza di legittimazione passiva in capo all'Amministrazione convenuta con conseguente dichiarazione di inammissibilità del ricorso così presentato.

Diversamente accade, invece, nel caso in cui – riguardando l'oggetto della controversia anche o solo il diritto di credito erariale – venga convenuto il solo agente della riscossione. In tale circostanza, per espressa previsione normativa, quest'ultimo dovrà necessariamente chiamare in causa l'ente creditore per quanto di sua competenza dovendo, in difetto, rispondere delle conseguenze della lite. <sup>(4)</sup>

Vista, quindi, l'importanza di tale presupposto e le conseguenze che derivano dalla sua violazione, si rende necessario analizzare più dettagliatamente quali siano le determinazioni e l'orientamento dell'odierna dottrina e giurisprudenza sul punto.

### Impugnazione per meri vizi procedurali, formali e/o materiali

Come sopra affermato, quando oggetto dell'impugnazione è l'esistenza e/o contesta-

<sup>(3)</sup> L'art. 20, co. 3, D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, denominato «Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze» e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 aprile 2001, n. 84, ha successivamente precisato che «le Agenzie fiscali subentrano al Ministero nei rapporti giuridici, poteri, competenze e controversie relative alle funzioni ad esse trasferite ed al proprio personale».

<sup>(4)</sup> Si veda l'art. 39, D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 [CFF @ 7584].

zione di vizi esclusivamente inerenti all'attività espletata dall'agente della riscossione (compilazione e notificazione della cartella, vizi concernenti la procedura esecutiva dallo stesso instaurata, ecc.) e che nulla rilevano sull'*an* del tributo, sia la dottrina che la giurisprudenza sono concordi nel ritenere che legittimato passivo è solo quest'ultimo e non anche l'Amministrazione finanziaria. <sup>(5)</sup>

Da ciò consegue che allorché il contribuente chiami malauguratamente in causa la sola Amministrazione finanziaria, non rilevando ed eccependo nessuna contestazione riguardo al sottostante rapporto obbligatorio d'imposta, la Commissione adita non potrà fare altro che dichiarare, in via pregiudiziale di rito, l'illegittimità del ricorso così avanzato, vizio tra l'altro rilevabile anche d'ufficio, non potendosi nemmeno richiedere che venga ordinata dal giudice l'integrazione del contraddittorio, non essendo riscontrabile in capo all'Ufficio che ha emesso il ruolo alcuna legittimazione passiva, avendo i vizi in questione attinenza ad un'attività sulla quale la stessa non detiene alcuna competenza.

Difatti, anche recentemente, la Corte di Cassazione ha espressamente affermato, in ossequio al consolidato orientamento giurisprudenziale, che «*va dichiarato inammissibile per violazione della legittimatio ad causam, rilevabile in ogni stato e grado del processo, il ricorso introduttivo in cui venga eccepita l'illegittimità di una cartella esattoriale per vizi propri e che veda la chiamata in causa del solo Ufficio finanziario. Né può disporsi in tale ipotesi alcuna integrazione del contraddittorio con il Concessionario atteso che, a norma dell'art. 102, il litisconsorzio necessario può essere ordinato solo tra soggetti tutti ugualmente legittimati attivi o passivi dell'azione*» (Cass., 28 gennaio 2008, n. 283).

### Impugnazione dell'atto conseguenziale per omessa notificazione dell'atto presupposto

È doveroso rilevare come recentemente, in tema di legittimazione processuale, la Corte

di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza 25 luglio 2007, n. 16412 ha dato importantissime delucidazioni sul punto, pronunciandosi sull'individuazione del soggetto legittimato passivo in caso d'impugnazione di avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento. <sup>(6)</sup>

Nonostante il fatto che l'istituto in esame non sia più attualmente esistente, valendo ad oggi la cartella di pagamento quale contestuale avviso di mora, i principi dalla stessa enunciati ben possono applicarsi a tutti quei contenziosi in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto.

Circostanza questa che bene può avverarsi, a mero titolo esemplificativo, tutte quelle volte in cui l'agente della riscossione notifichi al contribuente una cartella di pagamento senza che la stessa sia stata preceduta dalla doverosa notificazione dell'avviso di accertamento o, ancora, in tutti quei casi in cui la cartella di pagamento sia notificata in conseguenza dei controlli effettuati sulla dichiarazione, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF @ 6336a e 6336b], senza che al contribuente o all'intermediario sia previamente inviato il cd. «invito bonario».

Non sussiste problema alcuno ad affermare che tali comportamenti siano assolutamente illegittimi e, di conseguenza, il contribuente sarà legittimato a contestarli integralmente innanzi alle competenti Commissioni, le quali non potranno fare altro che rilevare le violazioni così compiute dichiarando l'illegittimità delle stesse.

Sulla questione si è pronunciata anche recentemente la stessa Corte di Cassazione la quale, con riguardo alla mancata spedizione dell'avviso bonario, ha affermato che «*le comu-*

<sup>(5)</sup> La sentenza della Corte di Cassazione 6 maggio 2002, n. 6450 sancisce che «in tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in caso di impugnazione di cartella esattoriale, la legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi sussiste se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attingano alla debenza del tributo».

<sup>(6)</sup> Si ricorda che il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 ha abolito, dal 1° ottobre 1999, l'avviso di mora.

*nicazioni di cui agli artt. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 rivestono, da un lato, la qualità presupposto per l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte accertate e, dall'altro, la funzione di anticipazione del contraddittorio consentendo al contribuente di esercitare una tutela preventiva delle proprie ragioni in relazione alla pretesa tributaria determinata dall'Erario. L'omissione di tale adempimento costituisce vizio di annullabilità dell'iscrizione a ruolo per violazione di legge né risulta applicabile la sanatoria prevista ex art. 21-octies, L. n. 241/1990» (Cass., 4 giugno 2008, n. 306).*

Da quanto sopra si desume che i vizi in questione non possono assolutamente essere ridimensionati a mere irregolarità materiali e formali dell'atto investendo, infatti, l'intera validità della procedura di formazione della pretesa tributaria volta a garantire la conoscibilità ed il diritto alla difesa del contribuente.

Pertanto non trattandosi, nella specie, di vizi riguardanti esclusivamente la regolarità o validità degli atti esecutivi, non vi è dubbio alcuno che la legittimazione passiva resti in capo all'ente titolare del diritto di credito e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà eventualmente chiamare in giudizio il predetto ente se non vuole, come già affermato, rispondere dell'esito della lite.<sup>(7)</sup>

È proprio sull'importanza dell'iter procedimentale e sulla sua doverosa osservanza che la citata sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite si è pronunciata, rilevando come «*la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile*

*per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli – rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto – o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito – la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità – interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione».*

Da quanto precede deriva, continua la Corte, che l'impugnazione avente per oggetto l'avviso di mora emesso dal concessionario alla riscossione nel quale si deduca l'omessa notifica della cartella di pagamento, «*può essere promossa dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (allo scopo di renderlo partecipe della responsabilità della gestione del processo)*» e ciò a norma anche dell'interpretazione autentica dalla stessa Corte effettuata all'art. 39, D.Lgs. 112/1999.<sup>(8)</sup>

Tale principio di diritto, è bene ricordarlo, deve trovare piena applicazione tutte le volte in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, deduca l'omessa notificazione dell'atto presupposto in quanto, altrimenti, sarebbe ingiustamente sacrificato il suo diritto alla conoscibilità e, di conseguenza, il fondamentale diritto alla difesa.

Su tali importanti determinazioni è intervenuta, mediante circolare, la stessa Agenzia delle Entrate che ha dato precise direttive e

<sup>(7)</sup> Si veda l'art. 39, D.Lgs. 112/1999.

<sup>(8)</sup> L'articolo in questione sancisce che «il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite».

chiarificazioni sulla portata e valenza da riconoscersi alle stesse, soprattutto con particolare riferimento ai contenziosi pendenti e che saranno successivamente radicati.

### **DETERMINAZIONE dell'AGENZIA delle ENTRATE e GESTIONE dei RELATIVI CONTENZIOSI (C.M. 51/E/2008)**

In linea con i presupposti testè definiti, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 17 luglio 2008, n. 51/E, ha fornito precise istruzioni in tema di legittimità processuale passiva in capo all'Amministrazione finanziaria ed all'agente della riscossione, alle quali gli Uffici competenti dovranno uniformarsi. Infatti, è stato dalla stessa precisato, in ossequio al parere dato dall'Avvocatura dello Stato <sup>(9)</sup> sulla pronuncia *de qua*, che l'affermata indifferenza di legittimazione passiva in capo all'agente della riscossione o dell'ente creditore così come affermato dalla Corte di Cassazione, deve rinvenirsi nei soli casi in cui l'oggetto del ricorso proposto dal contribuente si concretizza nell'impugnativa di un atto consequenziale emesso dall'esattore eccep-

do la mancata notifica dell'atto presupposto di competenza dell'Amministrazione stessa. A tal fine l'Agenzia, sempre per il tramite della sopra richiamata circolare, dispone che la gestione dei contenziosi dovrà essere effettuata secondo i dettami della sopra esaminata massima, facendo anche particolare attenzione alle problematiche concernenti l'eventuale competenza della Commissione tributaria adita.

Difatti sul punto, sono state individuate quattro possibili situazioni prospettabili:

- contenziosi aventi per oggetto questioni concernenti la mera regolarità e validità degli atti dell'agente della riscossione nei quali sia convenuta la sola Agenzia delle Entrate: in tal caso l'Agenzia potrà eccepire, in via preliminare, la propria carenza di legittimazione passiva e, in subordine, eventualmente chiamare in causa l'agente della riscossione, risultando *ex lege* l'unico vero legittimato passivo;
- contenziosi aventi per oggetto questioni concernenti vizi riferibili alla sola pretesa tributaria nei quali sia convenuto il solo agente per la riscossione: in tale eventualità l'agente della riscossione sarà onerato, ex art. 39, D.P.R. 112/1999, a chiamare in causa l'ente creditore al fine di evitare

<b>Legittimazione passiva nei contenziosi aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto proprio dell'agente della riscossione</b>	
<b>Oggetto del contenzioso</b>	<b>Legittimazione passiva e Commissione tributaria competente</b>
Questioni concernenti esclusivamente la regolarità e validità degli atti dell'agente della riscossione (compilazione e notificazione della cartella, vizi concernenti la procedura esecutiva dallo stesso instaurata, ecc.)	Agente della riscossione e competenza della Commissione tributaria nella circoscrizione dove ha sede l'esattore che ha emanato l'atto impugnato
Questioni concernenti vizi riferibili alla pretesa tributaria	Ufficio che ha emesso il ruolo e competenza della Commissione nella circoscrizione dove ha sede l'Amministrazione procedente stessa
Questioni concernenti vizi riferibili sia alla pretesa tributaria che alla regolarità e validità degli atti dell'agente della riscossione (impugnazione dell'atto consequenziale deducendo l'omessa notificazione dell'atto presupposto)	Sia agente della riscossione che Ufficio emittente il ruolo e che non ha notificato l'atto presupposto (avviso di accertamento o avviso bonario nelle procedure di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973). Competenza della Commissione nella circoscrizione dove ha sede l'Ufficio che ha iscritto il ruolo

<sup>(9)</sup> Nota 14 maggio 2008, n. 65100P.

gli effetti pregiudizievoli di una condanna;

- contenziosi aventi per oggetto questioni concernenti vizi riferibili alla mera attività dell'agente della riscossione nei quali siano convenuti sia quest'ultimo che l'Agenzia: in tale evenienza, l'Ufficio potrà limitarsi ad eccepire la propria carenza di legittimazione passiva;
- contenziosi aventi per oggetto questioni concernenti sia la mera regolarità e validità degli atti dell'agente della riscossione che la pretesa tributaria, nei quali siano convenuti sia l'Agenzia che l'agente riscossore: in tale ultima ipotesi l'Ufficio, anche alla luce della sopra esaminata sentenza delle Sezioni Unite, deve ritenersi perfettamente legittimato passivo, con la con-

sequenza che dovrà resistere in giudizio ed argomentare sul diritto presupposto.

Particolare attenzione deve essere, infine, altrettanto prestata con riguardo alle situazioni sopra delineate, alla competenza territoriale della Commissione adita. Infatti, se l'atto dell'agente della riscossione viene impugnato per vizi riguardanti anche il diritto erariale sottostante, la Commissione competente sarà quella con riferimento all'Ufficio che ha emesso il ruolo <sup>(10)</sup> e non quella ove risiede l'esattore che ha emanato l'atto impugnato. Da ciò discende che l'Agenzia eventualmente convenuta potrà eccepire in via preliminare il difetto di competenza territoriale della Commissione stessa.

Nel caso in cui, invece, oggetto del contenzioso siano i meri vizi formali e materiali dell'atto, la competenza spetterà alla Commissione tributaria con riferimento alla sede dell'agente della riscossione che tale atto ha emanato.

(10) Si veda l'art. 4, D.Lgs. 546/1992 (CFF n. 4655).

## SistemaFRIZZERA



### CODICE FISCALE FRIZZERA Imposte Indirette - Vol. IA/2008

a cura di Bruno Frizzera

Il Codice riporta, opportunamente annotata e corredata dagli estratti più significativi delle sentenze e delle interpretazioni ministeriali, tutta la legislazione vigente e previgente in materia di imposte indirette (IVA, registro, bollo, successioni, ipotecarie e catastali, concessioni governative, ICI, finanza locale, intrattenimenti, nonché contenzioso tributario). Un ricco apparato di indici e annotazioni consente un'agevole «navigazione» all'interno della complessa legislazione fiscale.

Il testo delle norme è ricostruito con tutte le modifiche apportate dai provvedimenti fiscali emanati nel corso del 2008 e, in particolare, con le novità della Manovra d'estate.

Pagg. 1.184 – € 37,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo

[www.librerie.ilsola24ore.com](http://www.librerie.ilsola24ore.com)

Gruppo

IL SOLE 24 ORE

La cultura dei fatti.