

Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

---

***Roma, 12 aprile 2012***

Prot. n. 2012/55377

***OGGETTO: Contenzioso tributario - Giudizi concernenti atti della  
riscossione - Istruzioni operative***

**INDICE**

<i>Premessa</i> .....	3
<b>1</b> <i>Coordinamento delle difese</i> .....	5
<b>1.1</b> <i>Chiamata in causa esclusivamente dell'Ufficio</i> .....	7
<b>1.2</b> <i>Chiamata in causa esclusivamente dell'Agente della riscossione</i> .....	9
<b>1.3</b> <i>Chiamata in causa dell'Ufficio e dell'Agente della riscossione</i> .....	9

## **Premessa**

Con la presente circolare, preventivamente condivisa da Equitalia spa, vengono impartite istruzioni agli Uffici<sup>1</sup> in merito alla gestione delle controversie riguardanti atti della riscossione relativi ad entrate amministrative dall'Agenzia delle entrate.

Il debitore che intende impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro l'Ufficio dell'Agenzia se contesta vizi dell'attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo.

L'Agente della riscossione, quindi, è legittimato passivo nei giudizi in cui si controverte in merito a vizi relativi alla formazione della cartella, come ad esempio errori di individuazione del contribuente, vizi di notifica, mancanza della sottoscrizione o del responsabile del procedimento di emissione o di notificazione della cartella di pagamento<sup>2</sup>.

Qualora oggetto dell'impugnazione siano atti dell'Agente della riscossione diversi dalla cartella (iscrizione di ipoteca, fermo di beni mobili registrati, ecc.), legittimato passivo è sempre l'Agente della riscossione, tranne i casi in cui nei motivi di ricorso venga contestata la mancata notifica degli atti "presupposti" o la legittimità della pretesa tributaria.

---

<sup>1</sup> Per brevità, nella presente per Uffici si intendono le Direzioni regionali e provinciali ed il Centro operativo di Pescara.

<sup>2</sup> Cfr. circolare del 6 marzo 2008, n. 16/E, nella quale al punto 6 viene specificato che "*Per le controversie concernenti la mancata indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento nelle quali sia stato chiamato in causa l'ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento oggetto di impugnazione, l'ufficio dovrà eccepire in via pregiudiziale l'imputabilità di tale vizio all'agente della riscossione.*"

Gli Uffici, per le questioni di competenza dell' Agenzia delle entrate, sono tenuti a valutare preliminarmente la fondatezza dei motivi di ricorso, evitando di resistere in giudizio o di coltivare la controversia quando la stessa non sia sostenibile<sup>3</sup>.

In particolare, nel caso in cui l' Ufficio, per le questioni di propria competenza, ossia riguardanti la propria attività, ritenga di non costituirsi in un giudizio in cui è parte anche l' Agente della riscossione e di dover procedere allo sgravio del ruolo, deve darne notizia all' Agente stesso almeno 20 giorni prima della scadenza del termine per la costituzione, per le sue conseguenti valutazioni.

Analogamente, l' eventuale acquiescenza a sentenza sfavorevole all' Ufficio per le questioni di propria competenza, deve essere comunicata all' Agente della riscossione almeno 2 mesi prima della scadenza del termine lungo o 20 giorni prima della scadenza del termine breve in caso di notifica della sentenza.

Si rende necessario peraltro definire a livello territoriale opportune intese, affinché gli Uffici e gli Agenti della riscossione non abbiano ad assumere in giudizio, specie per le questioni formali e processuali, comportamenti non uniformi o contraddittori.

Restano confermate le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi che non siano in contrasto con la presente circolare.

Per quanto riguarda la mediazione tributaria si rinvia alla circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E.

---

<sup>3</sup> In materia di autotutela e cessazione della materia del contendere, si richiama il punto 2 della circolare del 26 maggio 2011, n. 22/E.

## 1 Coordinamento delle difese

Nei successivi sottoparagrafi verranno enucleati i singoli comportamenti da tenere in giudizio, avuto riguardo alle peculiarità delle singole controversie.

In ogni caso la condotta in giudizio deve uniformarsi ai seguenti criteri:

a) in ogni stato e grado del giudizio l'Ufficio e l'Agente della riscossione curano ciascuno esclusivamente le questioni di propria competenza, assicurando di conseguenza, nelle controversie in cui si fa questione di vizi riferibili alla propria attività, l'espletamento delle difese e degli adempimenti necessari;

b) in riferimento alle pronunce giurisdizionali sfavorevoli, fermo restando quanto detto in premessa in ordine alla comunicazione all'Agente della riscossione dell'eventuale acquiescenza, l'Ufficio e l'Agente valuteranno autonomamente l'interesse alla prosecuzione del giudizio in relazione ai motivi della soccombenza; conseguentemente ciascuno assumerà l'iniziativa dell'impugnazione per censurare vizi della pronuncia che attengono alla propria attività;

c) l'impugnazione della sentenza deve essere proposta nei confronti di tutte le parti del giudizio<sup>4</sup>. Per quanto concerne i termini di proposizione delle impugnazioni incidentali, con particolare riferimento ai casi in cui siano parti in causa sia l'Ufficio che l'Agente della riscossione, si rinvia alle istruzioni impartite con direttiva del 27 ottobre 2011, n. 92.

d) l'Ufficio, se chiamato in giudizio per questioni concernenti esclusivamente la legittimità di atti dell'Agente della riscossione, deve eccepire il difetto di legittimazione passiva, in conformità alle istruzioni impartite con la circolare del 17 luglio 2008, n. 51/E.

---

<sup>4</sup> In applicazione della regola sancita dall'articolo 53, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 secondo cui: "Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3", l'appello, se proposto dall'Ufficio, deve essere notificato sia alle controparti private che all'Agente della riscossione e, se proposto da quest'ultimo, deve essere notificato sia alle suddette controparti private che all'Ufficio. L'Ufficio avrà cura di contestare esclusivamente i capi della sentenza che riguardano il proprio operato.

Infatti, pur in presenza dell'orientamento maggioritario della giurisprudenza - che ritiene erronea la *“tesi che la nullità della notificazione della cartella esattoriale non potesse farsi valere nei confronti dell'ente impositore, come è erronea la tesi che la questione non potesse conoscersi senza la partecipazione al processo del concessionario. Quest'ultimo costituisce, infatti, rispetto all'ente titolare del credito, soltanto un adiectus solutionis causa, sicché non può escludere la legittimazione dell'ente sostituito nella riscossione e non può essere considerato litisconsorte necessario nelle cause in cui si contesta l'esistenza del credito nei confronti del creditore (Cass. 2261/06, 22939/07, 369/09)”*<sup>5</sup> - non si ritiene opportuno modificare il comportamento processuale suggerito con la predetta circolare per i seguenti motivi:

- in primo luogo, il riferito orientamento giurisprudenziale non può dirsi consolidato, come dimostrano altre pronunce, anche recenti, di tenore contrario<sup>6</sup>;
- in secondo luogo, depone per l'estraneità dell'Ufficio nei giudizi concernenti vizi degli atti imputabili solo all'Agente della riscossione l'introduzione dell'articolo 17-bis nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina l'istituto della mediazione. A decorrere dal 1° aprile 2012, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, *“chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo”*, pena l'inammissibilità del ricorso stesso. È stato quindi previsto un procedimento diverso a

<sup>5</sup> Cass., 30 aprile 2010, n. 10566; cfr. anche Cass., 6 luglio 2011, n. 14934, 13 settembre 2010, n. 19476, 14 aprile 2010, n. 8873, 23 aprile 2010, n. 9795.

<sup>6</sup> In tal senso, Cass., 25 novembre 2011, n. 24927 secondo cui *“nel processo tributario regolato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, quando la controversia abbia ad oggetto vizi propri della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, deve essere chiamato in causa esclusivamente il concessionario, cui è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto; in tali casi, non è configurarle un litisconsorzio necessario con l'ente impositore, cosicché il ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria va giudicato inammissibile e si deve escludere la possibilità di disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario (Cass. 3242/07, Cass. 22939/07, Cass. 27653/08)”*. Conforme Cass., 11 marzo 2011, n. 5832.

seconda che legittimato a stare in giudizio sia un Ufficio o l'Agente della riscossione. L'esatta individuazione del soggetto legittimato passivo diviene quindi essenziale per consentire al contribuente di individuare correttamente le modalità di proposizione del ricorso ed evitare la censura di inammissibilità.

### **1.1 *Chiamata in causa esclusivamente dell'Ufficio***

Se il debitore propone ricorso solo contro l'Ufficio per questioni concernenti esclusivamente la legittimità di atti dell'Agente della riscossione, è quindi necessario – come accennato al punto precedente - che lo stesso Ufficio eccepisca il difetto di legittimazione passiva. Ciononostante, in via prudenziale e in attesa che si consolidi al riguardo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, si ritiene comunque necessario che l'Ufficio chiami in causa l'Agente della riscossione in applicazione dell'articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, così come suggerito con circolare n. 51/E del 2008.

L'istanza per la chiamata in causa dell'Agente della riscossione va fatta nelle controdeduzioni dell'Ufficio, da depositare presso la Commissione tributaria entro il termine - sembrerebbe perentorio - di 60 giorni di cui all'articolo 23 del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>7</sup>. Ottenuta l'autorizzazione del Giudice, va predisposto l'atto di chiamata in causa, nel quale, dopo aver illustrato le precedenti vicende processuali, l'Ufficio riproduce integralmente il contenuto del ricorso introduttivo del contribuente, delle proprie controdeduzioni, di eventuali

---

<sup>7</sup> In proposito, la giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che “...nel sistema del contenzioso tributario, delineato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, la costituzione in giudizio dell'Amministrazione deve avvenire entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalle facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio, e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa (art. 23 D.Lgs. n. 546/1992); qualora, però, queste difese non siano concretamente esercitate, nessun'altra conseguenza ne deriva, se non l'impossibilità di esercitarle successivamente, mentre deve escludersi la sanzione dell'inammissibilità della costituzione sul semplice presupposto della genericità delle difese svolte, con la conseguenza che il giudice tributario non può esimersi dall'esaminare i documenti depositati in occasione di tale costituzione.” (Così Cass., 13 maggio 2003, n. 7329, ed in senso conforme sentenze 28 settembre 2005, n. 18962, 13 ottobre 2006, n. 22010, 8 ottobre 2007, n. 21059, 2 ottobre 2008, n. 24457 e 10 giugno 2009, n. 13331).

altri atti processuali e dell'autorizzazione del Giudice. Esso va notificato dall'Ufficio all'Agente della riscossione<sup>8</sup> nel termine stabilito e successivamente depositato in Commissione, unitamente alla documentazione comprovante la notifica dell'atto di chiamata in causa e a una copia dello stesso per il contribuente.

Nel diverso caso in cui i motivi di ricorso riguardano anche l'attività dell'Ufficio, questo deve chiamare in causa l'Agente della riscossione in applicazione del citato articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, provvedendo in ogni caso a controdedurre, nell'atto di costituzione in giudizio, in merito alle questioni riguardanti il proprio operato.

In ogni caso, prima ancora del deposito delle controdeduzioni è comunque opportuno inviare informalmente all'Agente della riscossione copia del ricorso presentato dal contribuente<sup>9</sup>, affinché lo stesso possa valutare l'opportunità, o meno, di intervenire volontariamente ai sensi dell'articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992. Va da sé che l'intervento volontario in giudizio dell'Agente della riscossione fa venir meno la necessità di provvedere alla chiamata in causa del medesimo.

Qualora l'Agente della riscossione, nonostante la chiamata in causa, non si sia costituito in giudizio, l'Ufficio provvede a trasmettergli l'eventuale sentenza favorevole al contribuente per motivi addebitabili all'Agente stesso, almeno 3 mesi prima della scadenza del termine lungo di impugnazione ovvero almeno 30 giorni prima della scadenza del termine breve. Resta impregiudicata la necessità che l'Ufficio provveda ad impugnare autonomamente la stessa sentenza qualora questa presenti determinati vizi ascrivibili anche alla propria attività.

L'invio informale della sentenza all'Agente può avvenire tramite posta elettronica o altro mezzo, a condizione che venga assicurato il tempestivo e

---

<sup>8</sup> L'atto di chiamata in causa deve essere notificato all'Agente della riscossione che ha emesso l'atto impugnato presso la sede indicata nell'atto stesso.

<sup>9</sup> Anche tramite posta elettronica o altro mezzo.



sicuro ricevimento da parte dell'Agente della riscossione, in base alle intese raggiunte a livello locale<sup>10</sup>.

### **1.2 Chiamata in causa esclusivamente dell'Agente della riscossione**

Nel caso in cui il ricorrente evochi in giudizio esclusivamente l'Agente della riscossione, eccependo anche - o solo - vizi riferibili all'attività dell'Ufficio, è onere dell'Agente effettuare la chiamata in causa dell'Ufficio ai sensi dell'articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992. Ciò in ottemperanza al disposto dell'articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, secondo cui l'Agente della riscossione *“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”*.

L'Ufficio chiamato in causa provvede di conseguenza a costituirsi in giudizio tempestivamente<sup>11</sup>, curando tutti gli adempimenti connessi alla lite limitatamente alle questioni concernenti la propria attività.

### **1.3 Chiamata in causa dell'Ufficio e dell'Agente della riscossione**

Nel caso in cui il debitore ricorre sia contro l'Ufficio sia contro l'Agente della riscossione, muovendo contestazioni che riguardano solo l'operato dell'Agente, l'Ufficio nel costituirsi in giudizio eccepisce il proprio difetto di legittimazione passiva e chiede l'estromissione dalla lite, mentre spetta all'Agente della riscossione controdedurre puntualmente, nel proprio atto di costituzione in giudizio, sui motivi del ricorso e quindi seguirne le vicende

---

<sup>10</sup> Tali intese riguarderanno anche altre comunicazioni fra Ufficio e Agente della riscossione relative al coordinamento dell'attività connessa col contenzioso, nonché i rispettivi indirizzi di posta elettronica da utilizzare a tal fine.

<sup>11</sup> Entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto di chiamata, ai sensi del combinato disposto degli articoli 14, comma 4, e 23, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E).

processuali nei successivi gradi del giudizio, ponendo in essere i necessari adempimenti, di cui pertanto non si deve fare carico l'Ufficio.

Al contrario, se le contestazioni riguardano solo l'operato dell'Ufficio, sarà questo a costituirsi in giudizio per difendere nel merito il proprio operato.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA