
I nuovi poteri della Agenzia delle Entrate

Riscossione: la rappresentanza processuale

di [Maurizio Villani](#)

Publicato il 7 Febbraio 2018

Equitalia è stata sostituita dal nuovo soggetto Agenzia delle Entrate - Riscossione: in questo articolo analizziamo come il nuovo ente per la riscossione dei tributi deve essere presente in giudizio (con proprio personale, avvocati dello Stato o avvocati terzi), in particolare nei giudizi tributari; vi sono notevoli criticità applicative

L'[Agenzia delle entrate – Riscossione](#) è il nuovo agente della riscossione che, come previsto dal Decreto Legge n. 193/2016, dall'1 luglio 2017 è subentrata nei compiti oggi ricoperti da Equitalia, la quale, invece, è sparita dal nostro ordinamento lasciando il suo posto all'Agenzia delle Entrate – Riscossione. Da predetta data, le società del gruppo Equitalia sono sciolte (tranne Equitalia Giustizia Spa, la quale continua a svolgere le funzioni diverse dalla riscossione) ed è nato l'ente pubblico economico, "Agenzia delle Entrate-Riscossione".

Il nuovo ente assume la qualifica di agente della riscossione sul territorio nazionale (Sicilia esclusa) e, inoltre, può svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali, come individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), con esclusione delle società di riscossione e delle società da esse partecipate.

L'Agenzia delle entrate - Riscossione, ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate, è sottoposta all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze; la sua attività è monitorata dall'Agenzia delle Entrate, secondo principi di trasparenza e pubblicità.

Il nuovo ente, altresì, è sottoposto al controllo della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria, ai sensi degli articoli 2 e 3 della L. 21.3.1958, n. 259.

Con DPCM 5.6.2017 è stato approvato lo Statuto del nuovo ente.

L'Agenzia delle Entrate e Riscossione subentra a titolo universale nei rapporti giuridici attivi, anche processuali, a tutte le società del gruppo Equitalia; ciò ha causato una serie di problematiche, in particolare, alcune aventi a oggetto la difesa in giudizio, di cui si tratterà in seguito.

1 La natura giuridica del nuovo Ente

La prima conseguenza del passaggio di consegne tra i due agenti della riscossione è strettamente connessa alla natura del nuovo ente, profondamente diversa da quella del precedente.

Equitalia, infatti, è una società di capitali e, quindi, ha una struttura privatistica. Sebbene l'Agenzia delle Entrate e l'Inps siano i suoi soci (rispettivamente al 51% e al 49%), essa è formalmente terza rispetto al fisco. Lo stesso non può dirsi, invece, con riferimento all'Agenzia delle entrate – Riscossione, che è un ente pubblico economico, parte integrante dell'amministrazione finanziaria dello Stato.

Gli organi di detto ente non coincidono esattamente con quelli dell'Agenzia delle Entrate, poiché, oltre al comitato di gestione e al collegio dei revisori dei conti, che ne fanno parte, è stato previsto che “il presidente è scelto tra i magistrati della Corte dei Conti”.

Secondo la dottrina più autorevole, la qualificazione quale ente strumentale dovrebbe comportare che l'ente in esame, pur perseguendo fini propri ed esclusivi, è strettamente collegato all'Agenzia delle Entrate dai vincoli di soggezione, la quale, a sua volta, è succeduta allo Stato nella gestione delle funzioni in precedenza esercitate dal dipartimento ministeriale delle entrate.

Il nuovo ente, pertanto, ha natura ibrida poiché, da un lato, ha la finalità di garantire la continuità e la funzionalità dell'attività di riscossione per conto dello Stato e, dall'altro, dovendo acquistare le azioni di Equitalia spa e di Equitalia Giustizia spa, come previsto dall'art. 1 c. 11 del D.L. n. 193/2016 e dovendo stipulare un proprio atto aggiuntivo alla convenzione di cui all'art. 59 del Dlgs n. 300/1999, come previsto al successivo comma 13, ha rilevanti caratteristiche di natura non pubblicistica.

Predetto ente ha, infatti, una disciplina molto simile all'Agenzia del demanio che anch'essa, col Dlgs. n. 173/2003, è stata trasformata in ente pubblico economico e, come tale, è stata dotata di autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione.

Le ragioni di tale organizzazione si ritrovano nel fatto che, come previsto dal citato art. 1 c. 9 del D.L. n. 193/2016, a tale ente è stato trasferito “il personale delle società del Gruppo Equitalia, in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato fino a scadenza, senza soluzione di continuità e con la garanzia di conservazione della posizione giuridica, economica e previdenziale maturata alla data del trasferimento, ferma restando la ricognizione delle competenze possedute, ai fini di una collocazione organizzativa coerente e funzionale alle esigenze dello stesso ente”; da tale articolo si evince che il personale ha mantenuto lo stesso trattamento economico e di carriera notevolmente più favorevole di quello dei dipendenti dell'Agenzia delle Entrate, proprio in virtù della sua provenienza al settore bancario.

Ai fini della difesa in giudizio, il comma 8 del predetto articolo 1 prevede che il nuovo ente “è autorizzato ad avvalersi espressamente dell’avvocatura dello Stato.... Lo stesso ente può altresì avvalersi ... di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 del decreto legislativo 18 aprile 2016 n. 50, ovvero può avvalersi di essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente; in ogni caso, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l’Avvocatura dello Stato, sentito l’ente, può assumere direttamente la trattazione della causa[...]” .

Tale formulazione è differente e più articolata rispetto a quella riguardante l’Agenzia delle Entrate, per la quale l’art. 72 del Dlgs n. 300/1999 aveva stabilito che le “agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell’Avvocatura dello Stato, ai sensi dell’art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni”.

Dal confronto dei suddetti articoli emerge che il nuovo ente, subentrante a Equitalia, è una sorta di ente strumentale dell’Agenzia delle Entrate, senza però esserne parte o essere inserito e immedesimato nell’Agenzia delle Entrate, quest’ultima istituita con Dlgs n. 300/1999.

Ulteriore conferma della diversità dei summenzionati enti, è nell’art. 1 cit., c. 3, che qualifica l’Agenzia delle entrate - Riscossione, a differenza dell’Agenzia delle entrate, come ente pubblico economico, anch’esso sottoposto all’indirizzo e alla vigilanza del Ministero dell’Economia e delle Finanze, munito di un proprio Statuto approvato con DPCM su proposta del Ministro stesso, ma sottoposto alle disposizioni del codice civile e delle altre leggi relative alle persone giuridiche private.

2 Difesa tecnica dell’Agenzia delle entrate - Riscossione

2.1 Difesa giudiziale davanti alle Commissioni tributarie

Per quanto riguarda la difesa davanti alle Commissioni tributarie, le conseguenze relative a predetto passaggio di consegne al nuovo ente non sono marginali; infatti, il nuovo ente “subentra a titolo universale nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del gruppo Equitalia ... e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I capo II e al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

Pertanto, l’Agenzia delle Entrate - Riscossione, avendo ereditato il personale del Gruppo Equitalia, ha l’onere di esercitare anche il patrocinio relativamente alle attività di riscossione delle entrate tributarie e

patrimoniali dello Stato con detto personale.

Qualora la pretesa abbia a oggetto il merito della pretesa tributaria, il suddetto personale dovrebbe evocare in giudizio, ai sensi dell'art. 14, c. 3, del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, gli Uffici impositori, che sono difesi dal personale dell'Agenzia delle Entrate; di conseguenza, in giudizio si fronteggeranno funzionari dell'Agenzia delle Entrate, che sono a tutti gli effetti funzionari pubblici, con funzionari dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione che, grazie alla loro provenienza dal settore bancario e finanziario, hanno conservato un trattamento economico e di carriera più favorevole.

Ciò che accomuna le predette categorie di personale è quanto sancito dal citato art. 1 c. 5 del DL n. 193/2016, ovvero di "conformarsi ai principi dello statuto di diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000 n. 212, con particolare riferimento ai principi di trasparenza, leale collaborazione e tutela dell'affidamento della buona fede, nonché agli obiettivi individuati dall'art. 6 della legge 11 marzo 2014 n. 23, in materia di cooperazione rafforzata, riduzione degli adempimenti, assistenza e tutoraggio del contribuente".

2.2 La difesa davanti all'autorità giudiziaria ordinaria

Ben più rilevanti sono le conseguenze della creazione del nuovo ente di riscossione per quanto riguarda le controversie davanti al giudice ordinario, ivi compresa la Corte di Cassazione.

Come detto sopra, infatti, l'art. 1 c. 8 del DL n. 193/2016 "autorizza" l'Agenzia delle entrate-Riscossione ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato competente per territorio, ai sensi dell'art. 43 del RD 30 ottobre 1933, n. 1611, escluse le controversie dinanzi al Tribunale e al Giudice di Pace, per le quali può stare in giudizio avvalendosi direttamente dei propri dipendenti, specificatamente delegati, "salvo che ... vengano in rilievo le questioni di massima o aventi notevoli rilievi economici" nel qual caso "l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, può assumere direttamente la trattazione della causa".

Tale formula fa esplicito riferimento all'art. 43 del RD n. 1611/1933, secondo cui "l'Avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti all'autorità giudiziaria, i collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela o anche alla sola vigilanza dello Stato, sempre che sia stata autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento con regio decreto".

Pertanto, tenendo conto dell'evoluzione normativa sin qui intervenuta, si evince che il modello della

difesa pubblica viene comunemente definita facoltativa, anziché obbligatoria come quella prevista per gli enti pubblici statali dall'art. 9 del predetto RD.

Inoltre, il citato art. 1 comma 8 del DL prevede la possibilità per il nuovo ente di “avvalersi, sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo, di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 del decreto legislativo 18 aprile 2016 n. 50”.

Appare evidente che, in tal modo, viene creata una disparità di trattamento tra le controversie riguardanti il Ministero dell'Economia e delle Finanze e, dopo di esso, l'Agenzia che gli è succeduta per legge, per i quali la difesa viene svolta dall'Avvocatura generale dello Stato, e le controversie della nuova Agenzia delle entrate - Riscossione, che pure interviene nella stessa materia tributaria, per la quale la difesa del grado di legittimità è svolta dall'Avvocatura dello Stato solo facoltativamente, in presenza di autorizzazione prevista “da disposizioni di legge, di regolamento di altro regio decreto”.

2.3 La difesa da parte dei dipendenti delegati

Il nuovo ente Agenzia delle entrate-Riscossione, per le controversie davanti al Tribunale o al Giudice di Pace può anche essere rappresentato “da propri dipendenti delegati che possono stare in giudizio personalmente”.

Pertanto, non è sufficiente che questi risultino dipendenti dell'ente, come accade per i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate che partecipano alle udienze dinanzi alle Commissioni tributarie, ma è per di più necessario che costoro siano espressamente delegati, come condizione per “stare in giudizio personalmente”; tale delega è nominativa in quanto viene conferita caso per caso dall'organo di vertice.

3. Applicazione della sanatoria del difetto di rappresentanza tecnica in appello

Quesito di diritto formulato dall'ordinanza di rimessione (Cass. Ordinanza di rimessione n. 10080/2017). Se l'appello proposto senza l'assistenza di un difensore, ma sottoscritto dalla parte in proprio, è radicalmente inammissibile, o se il difetto di rappresentanza tecnica dell'impugnante è sanabile grazie al nuovo art. 182 c.p.c..

Caso de quo

Una società impugna un avviso di accertamento con ricorso sottoscritto solo dal suo legale

rappresentante, non abilitato al patrocinio per controversie aventi valore superiore.

L'Amministrazione Finanziaria eccepisce l'inammissibilità del ricorso per difetto di ius postulandi.

A questo punto, la contribuente nomina un proprio difensore di fiducia e deposita la procura ad litem prima dell'udienza di trattazione, esimendo la Commissione tributaria dal provvedere ai sensi dell'art. 12 c. 10 Dlgs n. 546/1992.

La Commissione Provinciale respinge il ricorso nel merito. La contribuente propone appello, nuovamente senza avvalersi di un difensore tecnico.

La Commissione Regionale, rilevato il difetto di rappresentanza tecnica dell'appellante, dichiara inammissibile l'atto d'appello, per essere stato sottoscritto solamente dal rappresentante legale della società, priva di difensore, in violazione dell'art. 18 c. 3 Dlgs n. 546/1992.

La Sezione Tributaria rimettente afferma che la soluzione al quesito proposto alle Sezioni Unite può giungere attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata del novello art. 12, c. 10, Dlgs n. 546/1992.

La Commissione Regionale, investita da un appello sottoscritto personalmente solo dal contribuente, dovrà assegnare alla parte un termine perentorio per la nomina di un difensore in modo da sanare il difetto di rappresentanza tecnica; solo nel caso d'inottemperanza della parte di tale termine, potrà essere dichiarata l'estinzione del processo per inattività delle parti.

La Suprema Corte osserva che, nel caso di specie, si ripropone la questione della necessità dell'assistenza tecnica del contribuente nel giudizio tributario per le controversie superiori al limite indicato nel Dlgs n. 546 del 1992, art. 12 c. 5, e delle conseguenze derivanti dalla violazione di tale disposizione.

La Suprema Corte ricostruisce l'exkursus giurisprudenziale dei numerosi interventi della giurisprudenza di legittimità e del giudice delle leggi.

Le prime pronunce non armonizzate della Suprema Corte in ordine alla necessità dell'emanazione dell'ordine da impartire al contribuente per regolarizzare la propria posizione contrattuale, esclusa da Cass. nn. 1781/1999 e 7966/2000, veniva ammessa da Cass. n. 7966/2000, a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 189/2000, ritenendo che l'inammissibilità può essere pronunciata solo successivamente all'ordine del Presidente della Commissione o della Sezione di munirsi di assistenza tecnica tramite il conferimento della procura a un professionista abilitato, rimasto poi ineseguito.

Tale considerazione si basa su un'interpretazione costituzionalmente orientata secondo la quale, poiché la legge processuale tributaria prevede un'assistenza e non una rappresentanza della parte privata e affinché vengano garantiti i principi di un'adeguata difesa (art. 24 Cost.) e tutela contro gli atti

dell'Amministrazione (art. 113 Cost.), si deve adeguare la lettera della legge in modo da garantire l'effettiva applicazione di tali principi (Cass. n. 29587/2011).

Tale orientamento è stato successivamente confermato da Corte Cost. nn. 520/2002 e 158/2003, riaffermato in sede di superamento di contrasto dalle Sezioni Unite con sentenza n. 22601/2004, sottolineando che "nel processo tributario il giudice chiamato a conoscere di una controversia di valore superiore a lire 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 e adeguata tutela contro gli atti della PA" (Cass. n. 13208/2007).

La Suprema Corte ha da subito operato un distinguo nell'applicazione del principio d'ispirazione costituzionale suddetto.

Un filone giurisprudenziale ha sostenuto che l'ordine del contribuente di munirsi di assistenza tecnica può essere impartito solo nel giudizio di primo grado e, pertanto, "quando la parte si sia munita di assistenza tecnica nel giudizio di primo grado a seguito di ottemperanza dell'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 dall'intero giudizio" (Cass. n. 21139/2010, v. anche Cass. nn. 15448/2010 e 20929/2013).

Un'altra parte della giurisprudenza di legittimità, in contrasto col predetto filone, ha affermato che i principi affermati dalla Corte Costituzionale nel 2002, poi ripresi dalle Sezioni Unite del 2004, si applicano sia al giudizio di primo grado che all'appello, affermando che "anziché dichiarare inammissibile l'appello, avrebbero dovuto rilevare, anche d'ufficio, la mancanza di difesa tecnica della società concessionaria e, per assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale e garantire a 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" (Cass. n. 21459/2009, v. anche Cass. n. 110/2002).

Secondo la Sezione rimettente, è evidente l'esistenza di un contrasto tra i predetti orientamenti; la sentenza n. 21459/2009 non è stata in grado di contrastare adeguatamente le ragioni d'inapplicabilità del dlgs n. 546/1992, art. 12 c. 5, ultima parte, al processo tributario d'appello, sostenute in modo tralaticio dalle pronunce nn. 8778/2008, 15448/2010, 21139/2010 e 20929/2013.

In predetta ordinanza di rimessione, la Suprema Corte, per completezza, sottolinea che il Dlgs n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. e, ha interamente riscritto il Dlgs n. 546/1992, art. 12 e, dopo aver ribadito la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di contenzioso 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 c.p.c., secondo alcune sentenze summenzionate applicabile in giudizio d'appello, 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". Sempre in tale Relazione è stato specificato che "la declaratoria d'inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza dell'invito formulato alla parte a provvedere".

29 gennaio 2018

Maurizio Villani

Per [tutti i nostri articoli intema di riscossione dei tributi clicca qui](#)