Luiss
Libera Università
Internazionale
degli Studi Sociali
Guido Carli

CERADI
Centro di ricerca per il diritto d'impresa

La legittimazione ad agire e la rappresentanza in giudizio delle Agenzie fiscali

[Niccolò A. Bruno]

[Aprile 2002]

© Luiss Guido Carli. La riproduzione è autorizzata con indicazione della fonte o come altrimenti specificato. Qualora sia richiesta un'autorizzazione preliminare per la riproduzione o l'impiego di informazioni testuali e multimediali, tale autorizzazione annulla e sostituisce quella generale di cui sopra, indicando esplicitamente ogni altra restrizione

SOMMARIO: 1. PREMESSA – 2. LA NATURA GIURIDICA DELLE AGENZIE FISCALI – 3. LA LEGITTIMAZIONE E LA RAPPRESENTANZA DELLE AGENZIE DAVANTI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE – 4. LA LEGITTIMAZIONE NEL GIUDIZIO DI CASSAZIONE. – 5. CONCLUSIONI

1. Premessa

Con il d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 recante disposizioni di "Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59" è stata approvata la riforma dell'organizzazione del Governo che prevede, per quanto d'interesse, l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze e quella delle Agenzie fiscali.

Il legislatore con tale testo normativo ha sostituito il "modello ministeriale" caratterizzato da uno stretto collegamento tra il Ministro e la struttura amministrativa con un modello che presenta come peculiarità principale quella di una maggiore distinzione tra strutture a diretto servizio del Ministro, in qualità di responsabile politico, e strutture – quali le agenzie – caratterizzate da una organizzazione flessibile e da elevata professionalità cui sono attribuiti compiti prevalentemente gestionali ([1]).

Più in particolare con il d.lgs. n. 300/99 il legislatore delegato ha dettato una nuova disciplina dell'apparato ministeriale con l'obiettivo di razionalizzare e riordinare la disciplina dei ministeri (titolo I), istituire le agenzie (titolo II), riordinare l'amministrazione periferica dello Stato in considerazione del

---

([1]) Per la riforma le "agenzie" sono strutture organizzative mediante le quali dovrebbero essere svolte prevalentemente "attività a carattere tecnico operativo" anche se alcune svolgono pure funzioni regolatorie (art. 8, d.lgs. n. 300/1999).

Rispetto ai tradizionali modelli organizzativi, quali sono state le direzioni generali, le agenzie se ne differenziano perché hanno una maggiore autonomia, anche di bilancio, che giunge per alcune fino al possesso di personalità giuridica. Il dato caratteristico generale, comunque, è dato dalla circostanza che esse "operano al servizio delle amministrazioni pubbliche" (art. 8, cit.)

Cfr.: G. D'AURIA, *La nuova geografia dei ministeri*, in Giorn. dir. amm., 2000, 19, il quale evidenzia come "le agenzie saranno per alcuni ministeri "prolungamenti" della loro organizzazione in quanto strutture tecniche deputate allo svolgimento di attività specialistiche; altre avranno la struttura di enti pubblici, legati ai ministeri da rapporti di tipo negoziale e di vigilanza".

trasferimento di funzioni al livello di governo locale (titolo III). I principi fondamentali cui si è ispirata la riforma sono stati quelli: a) di una riduzione del numero dei ministeri con l'accorpamento di alcuni di essi per obiettivi omogenei; b) della semplificazione dell'organizzazione interna a ciascun ministero con una più efficiente ripartizione di competenze (e responsabilità); c) dell'affidamento di una serie di funzioni pubbliche a nuove strutture organizzative denominate, come detto, agenzie.

In tale quadro è stata profonda la riorganizzazione che ha riguardato l'Amministrazione finanziaria ([2]). Accanto, infatti, alla soppressione del Ministero delle finanze e al suo accorpamento con il Ministero del Tesoro – con la conseguente assunzione, a partire dalla prima legislatura successiva a quella di entrata in vigore della riforma, della denominazione di Ministero dell'economia e delle finanze -, è stata poi radicalmente mutata la struttura centrale e periferica di tale amministrazione.

Il legislatore ha adottato, con maggiore decisione rispetto a quello generale, il modello di una struttura organizzativa che tiene separato il momento di indirizzo politico dai compiti di amministrazione attiva. Ciò è avvenuto attraverso l'adozione di una struttura che, pur prevedendo al suo interno le Agenzie, le disciplina in modo peculiare dotandole di caratteristiche in parte diverse rispetto a quelle delle agenzie ordinarie.

L'entrata in funzione di tali "nuovi" soggetti, avvenuta a partire dal 1° gennaio 2001 ([3]), ha posto al contribuente e all'operatore alcune problematiche di non sempre facile soluzione. Oltre a quelle fisiologiche attinenti anche ad una diversa denominazione e collocazione territoriale degli Uffici se ne sono poste altre, più complesse, come per esempio quelle relative alla loro legittimazione processuale e alla disciplina della rappresentanza in giudizio.

In particolare, nella materia processuale, le questioni che si pongono riguardano principalmente: a) la legittimazione e la difesa innanzi alle

---

([2]) Si vedano a tal proposito: R. LUPI, *Al ministro resta il compito di impartire direttive*, in Il Sole 24 Ore, 29 agosto 2001, 13; A. STANCANELLI, *Il Ministero delle Finanze verso l'unificazione con il Ministero del Tesoro*, in AA.VV. La riforma del Governo, Bologna, 2000, 397; U. PERRUCCI, *Agenzie fiscali in retta d'arrivo*, in Boll. trib., 1999, 1421.

([3]) Cfr.: D.M. 28 dicembre 2000 pubblicato sulla G.U. n. 9 del 12 gennaio 2001. Da notare che il decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 12 gennaio dichiara l'entrata in funzionamento delle Agenzie fiscali a partire da 10 giorni prima.

Commissioni tributarie dell'amministrazione finanziaria; b) la legittimazione e la difesa innanzi alla Suprema Corte di Cassazione ([4]).

Tali problematiche derivano dalla mancanza di un coordinamento legislativo fra le disposizioni processuali attinenti al contenzioso tributario (contenute nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e quelle attinenti alla rappresentanza in giudizio delle amministrazioni dello Stato (contenute nel R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611), con quelle che disciplinano la nuova struttura organizzativa dell'Amministrazione delle finanze ed in particolare con gli enti che istituzionalmente sono preposti alla gestione dei tributi: le agenzie fiscali. Esigenza di coordinamento che quindi coinvolge due aspetti importanti della disciplina del contenzioso tributario: quello relativo all'individuazione del soggetto titolare della legittimazione attiva e passiva; quello relativo all'identificazione dell'organo dotato del patrocinio delle agenzie fiscali.

Scopo allora di queste riflessioni vuole essere quello di offrire all'operatore i criteri interpretativi in base ai quali individuare l'Ufficio dell'Agenzia processualmente legittimato tenendo presente anche quanto affermato con la Circolare del 30 luglio 2001, n. 71/E dall'Agenzia delle Entrate ([5]).

([4]) Si tenga presente altresì che queste problematiche riguardano prevalentemente i "nuovi" giudizi instaurati successivamente all'entrata in funzione delle Agenzie fiscali dato che per quelli pendenti trovano applicazione i principi generali di successione soggettiva contenuti negli artt. 110 e 111 c.p.c.

([5]) Dopo pochi mesi dall'entrata in funzione delle Agenzie, infatti, anche l'Amministrazione finanziaria ha avvertito l'esigenza di fornire dei chiarimenti in merito alle questioni d'interesse riconoscendo che "l'assetto giuridico dell'Agenzia delle entrate si distingue nettamente, peraltro, per normativa espressa, da quello attribuito alla precedente struttura. In questo contesto, per quanto riguarda le problematiche connesse alla gestione dei giudizi, si rappresenta l'immediata esigenza di adeguamento alle nuove disposizioni".

2. La natura giuridica delle agenzie fiscali

Nessuna disposizione, né di legge né di regolamento, definisce chiaramente la natura giuridica delle agenzie ([6]). Si tratta peraltro di una questione preliminare che condiziona non solo l'individuazione dell'Ufficio cui notificare l'atto introduttivo del giudizio ma anche quella di stabilire a chi spetta la rappresentanza in giudizio degli Uffici fiscali.

Il d.lgs. 300/99 prevede accanto ad una disciplina generale e ad un modello "ordinario" di agenzia (art. 8), una disciplina "speciale" per le agenzie fiscali e per quella della protezione civile (art. 10).

In linea generale le agenzie sono strutture che svolgono attività di carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in passato esercitate dai ministeri e dagli enti pubblici ([7]). Le agenzie ordinarie sono dotate di autonomia nei limiti stabiliti dalla legge (in particolare autonomia di bilancio e di organizzazione interna) e sono sottoposte al controllo della Corte dei Conti e ai poteri di indirizzo e di vigilanza del Ministro (il quale deve, tra l'altro, approvare i programmi di attività delle agenzie e i bilanci così come può emanare direttive con l'indicazione degli obiettivi da raggiungere). Esse inoltre sono organizzate in modo da rispondere alle esigenze di speditezza, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

([6]) Da notare come mentre la legge delega (15 marzo 1997, n. 59) non prevedeva espressamente tale struttura organizzativa limitandosi a stabilire che il Governo potesse "riordinare e potenziare i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Amministrazioni pubbliche" (art. 4), il d.lgs. n. 300/99 ne ha fornito invece una generica definizione per la quale sono "strutture che (…) svolgono attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in atto esercitate dai ministeri ed enti pubblici" (art. 8). Sulla natura delle agenzie fiscali: L. FIORENTINO – A. STANCANELLI, *Le agenzie fiscali (artt. 57, 61-74)*, in AA.VV. (a cura di A. Pajno e L. Torchia), *La riforma del governo. Commento ai decreti legislativi n. 300 e 303 del 1999 sulla riorganizzazione della presidenza del consiglio e dei ministeri*, Bologna, 2000, 402.

([7]) Accanto alle agenzie fiscali il d.lgs. 300/1999 ha istituito le seguenti agenzie: agenzia per le normative e i controlli tecnici; agenzia per la proprietà industriale; agenzia per la protezione dell'ambiente; agenzia dei trasporti terrestri.

Per tali caratteristiche si ritiene che le agenzie ordinarie presentino caratteri in parte simili a quelli propri delle aziende autonome in quanto, come queste ultime, la loro istituzione deriva dall'esigenza di sottrarre alla struttura ministeriale competenze tecniche e gestionali ([8]).

Tali profili di autonomia organizzativa e funzionale sono ancora più accentuati rispetto alle Agenzie fiscali ([9]). In particolare solo per le Agenzie

---

([8]) Secondo la dottrina tradizionale le aziende autonome o amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, sono amministrazioni caratterizzate dal fatto di essere incardinate presso un ministero e di avere ciò nonostante una propria organizzazione separata da quella ministeriale. Generalmente sono prive di personalità giuridica e sono rette dal ministro che ne ha la rappresentanza e che nello svolgimento delle proprie attribuzioni è affiancato dal consiglio di amministrazione e dal direttore, organo esecutivo; il loro bilancio è allegato al bilancio dello Stato.

Da tener presente comunque che anche ove assumano personalità giuridica le amministrazioni autonome vengono tradizionalmente qualificate come organi dello Stato che imputano gli effetti della propria attività direttamente al soggetto di cui sono organi: cfr.: S. CASSESE, *Amministrazione statale (organizzazione dell')*, in Enc. Giur. it., II, Roma, 1998, 7.

([9]) Il legislatore delegato ha istituito le seguenti Agenzie: Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio, Agenzia del Demanio.

All'Agenzia delle Entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi, con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale. Le sue competenze e le sue attribuzioni si ricavano dalle seguenti fonti normative e regolamentari: artt. 62, 66-72 d.lgs. 300/99; Statuto D.M. 13.12.2000.

L'organizzazione interna e territoriale, le circolari interpretative emanate, le principali novità legislative inerenti la materia fiscale sono consultabili sul sito *agenziaentrate.it*

L'Agenzia delle Dogane è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei diritti doganali e della fiscalità interna negli scambi internazionali, delle accise sulla produzione e sui consumi, operando in stretto collegamento con gli organi dell'Unione Europea nel quadro dei processi di armonizzazione e di sviluppo dell'unificazione europea. All'agenzia delle dogane sono state trasferite tutte le funzioni in passato svolte dal Dipartimento delle dogane del Ministero delle finanze incluse quelle esercitate in base ai trattati dell'Unione Europea o di altri atti e convenzioni internazionali.

La disciplina di tale Agenzia è contenuta negli artt. 63, 66-72, d.lgs. 300/1999 e nello Statuto deliberato dal Comitato direttivo in data 14.12.2000 ed integrato con delibera del 30.01.2001. La sua organizzazione interna e le sue attribuzioni sono verificabili nel sito *agenziadogane.it*

L'agenzia del territorio, ai sensi degli artt. 64, 66-72, d.lgs. 300/1999 e dello Statuto approvato dal Comitato direttivo del 13.12.2000 modificato il 19.01.2001 (consultabile sul sito *agenziaterritorio.it*) è competente a svolgere i servizi relativi al catasto, i servizi geotopocartografici e quelli relativi alle conservatorie dei registri immobiliari, con il compito di costituire l'anagrafe dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale. L'agenzia opera in stretta collaborazione con gli enti locali per favorire lo sviluppo di un sistema integrato di conoscenza del territorio.

fiscali l'art. 61 d.lgs. 300/99 riconosce esplicitamente autonomia gestionale, regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria oltre ad attribuire loro la personalità giuridica. Per tutte queste caratteristiche è allora difficile considerare tali strutture organizzative all'interno dell'amministrazione dello Stato e qualificarle, pertanto, come amministrazioni statali. Di conseguenza si pone la questione della loro natura giuridica che risulta determinante, come detto, ai fini d'interesse ovvero per individuare la disciplina della capacità e della rappresentanza processuale ([10]).

Per far ciò occorre tener presente la disciplina delle agenzie fiscali che è fornita, in primo luogo, dal d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

Sulla base del dato normativo si ritiene di poter affermare che le agenzie fiscali presentino la natura di ente pubblico (ed in particolare di enti pubblici non economici distinti ed autonomi dalla struttura ministeriale). In favore di tale qualificazione militano le seguenti argomentazioni.

a) Alle agenzie fiscali è espressamente riconosciuta la personalità giuridica di diritto pubblico (art. 61) ([11]).

L'Agenzia del Demanio svolge tutte le funzioni e i compiti relativi all'amministrazione dei beni immobili dello Stato con il compito di razionalizzarne e valorizzarne l'impiego, di sviluppare il sistema informativo sui beni del demanio e del patrimonio immobiliare dello Stato. La sua disciplina è contenuta, oltre che nel D.Lgs. 300/1999, nello Statuto approvato in data 6.02.2001 (consultabile sul sito *agenziademanio.com*).

([10]) L'importanza della qualificazione delle agenzie fiscali tra le amministrazioni statali (sia pure dotate di personalità giuridica) oppure fra gli enti pubblici è ben presente nella dottrina che, a vario titolo, si è occupata delle problematiche inerenti la legittimazione ad agire e processuale delle Agenzie, cfr.: C. BERLIRI, *Attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in Giur. imp., 2001, 193; S. BUTTUS, *L'istituzione delle agenzie fiscali: profili e problematiche di natura processuale*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 871; P. RUSSO – G. FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in Riv. dir. trib., 2001, II, 895; U. PERRUCCI, *L'entrata in funzione delle agenzie fiscali*, in Boll. Trib., 2001, 181; R. LUNELLI – A. MISSONI, *La riforma dell'Amministrazione finanziaria secondo il modello per Agenzie*, in Fisco, 2001, 7694; C. GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva) e difesa in giudizio delle Agenzie fiscali*, in Corr. trib., 2001, 2951; S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in Rass. Trib., 2001, 377.

([11]) Che tale aspetto possa essere un indice rivelatore cfr.: Cons. Stato, sez. VI, 25 maggio 1979, in Cons. Stato, 1979, I, 801; Cons. Stato, sez. VI, 11 settembre 1999, in Cons. Stato 1999, I, 1418. L'attribuzione della personalità giuridica è riconosciuta anche dagli Statuti delle diverse Agenzie: cfr.: art. 1, St. Agenzia del Demanio e del Territorio il quale espressamente afferma "l'agenzia (…) ha personalità giuridica di diritto pubblico ed è dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria".

b) Alle agenzie fiscali è stata riconosciuta la titolarità delle funzioni relative alle materie a ciascuna di esse attribuita. Ciò risulta sia dalla lettura del d.lgs. 300/99, sia dalla normativa di attuazione ([12]).

In particolare il legislatore, con riferimento all'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che: "all'agenzia sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi" (art. 62, comma 1).

Nel comma 2 del medesimo articolo viene altresì specificato che "l'agenzia è competente in particolare a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle finanze o affidati alla sua gestione in base alla legge o ad apposite convenzioni stipulate con gli enti impositori".

Nella Circolare n. 71/E del 30 luglio 2001 è stato affermato che "all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 300/1999, sono trasferite le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate specificatamente ad altre agenzie, con la conseguente titolarità sia delle funzioni pubbliche relative, che dei rapporti giuridici e delle obbligazioni già di pertinenza del Dipartimento delle Entrate" ([13]) ([14]).

([12]) Nella ricostruzione del trasferimento delle funzioni tributarie in favore delle agenzie il dato normativo non risulta privo di una certa approssimazione poichè prima viene menzionato l'affidamento della loro gestione ("per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del ministero sono istituite l'agenzia delle entrate, l'agenzia delle dogane, del territorio, del demanio" art. 57), e successivamente se ne riconosce anche la titolarità (art. 62).

([13]) Dalla lettura dello Statuto dell'Agenzia delle Entrate (consultabile sul sito *agenziaentrate.it*) risulta che:

- l'agenzia, nel perseguimento della propria missione e dei propri scopi istituzionali, esercita, in particolare le seguenti funzioni ed attribuzioni: (…) e) gestione del contenzioso assicurando la tutela degli interessi erariali nelle diverse sedi giudiziarie anche favorendo il ricorso agli strumenti di conciliazione (art. 4);

- nell'esercizio delle proprie funzioni ed attribuzioni, l'agenzia determina regole di condotta per gli uffici contribuenti (…) (art. 4, 2 comma);

- alla data stabilita con decreto del Ministro l'Agenzia subentra al Ministero delle finanze nei rapporti giuridici, poteri e competenze relativi ai servizi ad essa trasferiti o assegnati (art. 17).

Di conseguenza si può affermare che per lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate si è attuata una sostanziale successione nelle competenze gestorie del Dipartimento delle entrate.

Sulla base di tali disposizioni risulta evidente che la funzione relativa alle entrate tributarie erariali non possa essere più riconosciuta, quanto alla titolarità, in capo al Ministero e, quanto alla gestione, in capo al Dipartimento. Ciò in quanto, da un lato, tali funzioni sono state espressamente tolte alla struttura ministeriale tradizionalmente intesa ed attribuite a soggetti distinti ed autonomi quali appunto le agenzie fiscali. Dall'altro perché il Ministero delle finanze è divenuto titolare di altre e diverse funzioni in passato neanche espressamente "codificate" (quali ad esempio quelle relative allo studio delle politiche fiscali, alla predisposizione di atti normativi ecc.), in conformità con il nuovo modello amministrativo che si caratterizza per una netta distinzione fra attività di indirizzo ed attività operative che nulla hanno a che vedere con quelle relative alla gestione della pretesa tributaria ([15]).

([14]) Termini pressoché identici sono usati negli artt. 2 e 4 dello Statuto dell'Agenzia del Territorio.

Nella normativa secondaria la titolarità delle funzioni pubbliche risulta confermata in diversi articoli degli Statuti: in particolare in quello dell'Agenzia del Demanio si legge che "l'agenzia svolge tutte le funzioni ed i compiti ad essa attribuiti in materia di Demanio e patrimonio immobiliare dello Stato" (art. 2, fini istituzionali); ed ancora "l'Agenzia, nel perseguimento della propria missione, esercita, in particolare, le seguenti funzioni ed attribuzioni: (…). Nell'esercizio delle proprie funzioni ed attribuzioni, l'Agenzia assicura il collegamento (…)".

([15]) Vi sono peraltro argomentazioni formulabili sulla base del dato letterale in favore del mantenimento della titolarità delle funzioni tributarie in capo al Ministero con evidenti conseguenze in tema di collocazione delle agenzie fiscali fra le amministrazioni dello Stato oppure fra gli enti pubblici.

In particolare dalla lettura degli artt. 56 e 57 del Titolo V, Capo II, del d.lgs. 300/99 emerge che:

1) le agenzie sono state istituite per la gestione delle funzioni che (in passato) venivano esercitate dai dipartimenti (e di cui chiaramente i dipartimenti non ne erano titolari ma solo a loro volta gestori) la cui titolarità è pertanto rimasta in capo al Ministero;

2) nella seconda parte dell'art. 57, d.lgs. 300/1999 viene affermato come "alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia". Si tratta, come è evidente, dei rapporti inerenti all'esercizio delle funzioni e non già della titolarità di queste;

3) nell'art. 73, comma 4, è previsto che "il Ministro delle finanze stabilisce le date a decorrere dalle quali le funzioni svolte dal Ministero, secondo l'ordinamento vigente, vengono esercitate dalle agenzie. Da tale data le funzioni cessano di essere esercitate dai dipartimenti del Ministero".

Tale disposizione, unita alle precedenti, potrebbe confermare come il legislatore abbia voluto effettuare in favore delle agenzie un mero trasferimento "gestorio" e non anche della titolarità delle funzioni.

c) Alle agenzie fiscali è riconosciuta “autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria” (art. 61, commi 1 e 2, d.lgs. 300/1999) per effetto della quale le medesime risultano titolari di una capacità organizzativa autonoma e di un modello di funzionamento elastico del tutto sconosciuto alle tradizionali strutture amministrative e maggiore di quello attribuito alle agenzie ordinarie.

In tale ambito un aspetto rilevante di differenziazione rispetto alle agenzie ordinarie è costituito dalle modalità di emanazione dello Statuto. Se infatti, per le prime, lo Statuto viene approvato con lo strumento di un “regolamento delegificante” (art. 17, comma 2, legge 23 agosto 1988, n. 400), su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri e dei ministri competenti, di concerto con il Ministro del tesoro, quello delle agenzie fiscali viene elaborato dal comitato direttivo dell’agenzia e successivamente approvato con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze (artt. 60, 66, 68, d.lgs. 300/1999). Tale procedura risponde all’esigenza di una più celere procedura di approvazione anche di quelle successive modifiche che si rendessero necessarie per il migliore svolgimento dell’attività istituzionale.

d) Rapporti con il Ministro delle finanze (art. 60, d.lgs. 300/99).

Il legislatore delegato attribuisce al Ministro competente un potere di alta vigilanza e di coordinamento delle funzioni esercitate dalle agenzie fiscali. Tale potere si esplica anche con riferimento alla composizione degli organi delle agenzie dato che, su indicazione del Ministro, avviene a nomina del direttore e dei membri del comitato direttivo (art. 67).

e) L’autonomia patrimoniale di cui usufruiscono le agenzie fiscali conferma che queste debbano essere classificate tra gli enti pubblici non economici. È infatti previsto, diversamente dalle agenzie ordinarie, che quelle fiscali usufruiscano di una “capacità” patrimoniale che discende da una pluralità di fonti. In particolare questa deriva: dai trasferimenti delle somme stanziate nel bilancio del ministero delle finanze e destinate in via primaria allo svolgimento delle funzioni trasferite a ciascuna agenzia (art. 70); dai corrispettivi per i servizi prestati a soggetti pubblici e privati (art. 70, 1 comma, lett. b); da altri proventi patrimoniali e di gestione (art. 70, 1 comma, lett. c).

f) In materia di rappresentanza processuale, innanzi a tutte le giurisdizioni ordinarie e speciali, l’art. 72 del d.lgs. 300/99 prevede la facoltà per le agenzie

di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura ai sensi dell'art. 43 del R.D. n. 1611/1933 ([16]). Tale previsione costituisce un indubbio indice a favore della qualificazione delle agenzie come enti pubblici dato che solo per questi è prevista la facoltà di avvalersi e non invece l'obbligo di farsi assistere dall'Avvocatura (ex art. 11 R.D. 1611/1933) come per tutte le amministrazioni dello Stato.

Per effetto delle caratteristiche sopra esposte si può ritenere sufficientemente provata la qualificazione delle agenzie fiscali come enti pubblici soggetti distinti ed autonomi dall'amministrazione dello Stato ([17]).

([16]) Cfr.: art. 72 "Le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni".

Che tale indice non possa essere considerato rilevante ai fini della qualificazione è peraltro sostenuto da S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali*, cit., 393, secondo il quale "la rappresentanza da parte dell'Avvocatura dello Stato appare come un *posterius* necessario in conseguenza della natura dell'ente piuttosto che non un elemento di per sé condizionante la natura stessa".

([17]) Cfr.: S. BUTTUS, *L'istituzione delle agenzie fiscali*, cit., 873, la quale afferma "(…) l'Agenzia, dotata di propria soggettività, non pare potersi considerare consentanea, omologa, del pregresso dipartimento: quello era (ed ancora è) articolazione (centrale) del Ministero, questa è autonomo soggetto di diritto pubblico, differente da un'amministrazione statale. Seppur si conoscano esempi di amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo dotate di personalità giuridica pubblica, non sembra questa la ricostruzione più consona". Nello stesso senso, evidenziando non solo il dato letterale ma anche "il senso complessivo della riforma" RUSSO – FRANSONI, *La notifica degli atti di parte*, cit., 897 i quali ritengono che le agenzie fiscali "sono enti pubblici non economici e costituiscono organizzazione distinta da quella dell'Amministrazione dello Stato"; C. GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva)*, cit., 2966 il quale non condivide la qualificazione delle agenzie fiscali come amministrazioni dello Stato. Sostiene invece la collocazione delle agenzie fiscali fra le amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali* cit., 392, sulla base della funzione pubblicistica che esercitano ("le agenzie sono poi istituzionalmente investite di funzioni e potestà pubbliche, traggono origine dallo Stato con provvedimento normativo, sono strumentali al raggiungimento dei fini statali, sono sottoposte al controllo che lo Stato esercita su di esse per il tramite della Corte dei Conti") nonché per l'evidente collegamento fra Ministero delle finanze e agenzie riscontrabile nella disciplina della nomina degli organi delle agenzie.

Da notare altresì quanto affermato da T. SCIARRA, *Riflessioni a margine alla natura giuridica dell'agenzia delle entrate e dei suoi provvedimenti*, in Boll. trib., 2001, 1614, per la quale "l'agenzia delle entrate appare figura atipica, non tradizionale, dell'organizzazione amministrativa. Da un lato, organo esercente pubbliche funzioni, autonoma appendice dell'organizzazione centrale del Ministero delle finanze, a questo legata da un rapporto di fiducia qualificato da indubbi profili pubblicistici, assoggettata ai controlli generali della Corte dei Conti, dall'altro, persona giuridica con una propria contabilità economica, una propria

Di conseguenza, per quanto d'interesse, si può affermare, sulla base delle argomentazioni di cui di seguito, come sia da escludere totalmente un qualsiasi coinvolgimento del Ministero quale soggetto attivo o passivo del contenzioso tributario dato che il nuovo assetto organizzativo gli attribuisce solo funzioni organizzative e d'indirizzo dell'attività operativa delle Agenzie.

In considerazione di ciò, quindi, si può anticipare che innanzi alle Commissioni tributarie, sulla base delle tradizionali argomentazioni, soggetti legittimati – attivi e passivi – sono gli Uffici locali delle Agenzie; innanzi alla Suprema Corte di Cassazione, invece, in conseguenza dell'istituzione del nuovo modello organizzativo che conferisce la titolarità della funzione tributaria in favore delle Agenzie (con la conseguente riunione in favore del Direttore sia della *legitimatio ad causam* sia della *legitimatio ad processum)*, deve essere riconosciuta nei confronti dell'Agenzia centrale la piena ed autonoma capacità processuale. Di conseguenza tutte quelle disposizioni che prevedevano l'intestazione del ricorso in cassazione al Ministero delle finanze debbono ora essere interpretate come riferite al soggetto di vertice che è titolare delle funzioni tecniche relative all'accertamento e alla riscossione dei tributi: l'Agenzia centrale istituzionalmente competente.

---

organizzazione, una propria autonomia regolamentare, attribuzioni tecniche proprie, rapporti patrimoniali propri, personale proprio".

3. La legittimazione e la rappresentanza delle Agenzie fiscali davanti alle Commissioni tributarie

Nel processo tributario la disciplina della legittimazione processuale (attiva e passiva) e del patrocinio dell'Amministrazione fiscale conosce una disciplina *ad hoc* in considerazione del particolare oggetto del rapporto controverso.

Si deve ricordare, infatti, che con riferimento alla capacità processuale – e cioè alla capacità di agire e di essere convenuti in giudizio – questa è stata espressamente attribuita all'Ufficio periferico del Ministero delle finanze (art. 10, d.lgs. 546/92). Tale previsione risulta di carattere eccezionale in quanto derogatoria della disciplina generale contenuta nell'art. 11, 1° comma, R.D. n. 1611/1933 (così come novellato dall'art. 1, L. 25 marzo 1958, n. 260), per il quale la capacità processuale dello Stato è attribuita ai singoli Ministeri che compongono il vertice organizzativo dell'amministrazione statale ([18]). Nel contenzioso tributario, invece, il legislatore ha espressamente riconosciuto in capo all'Ufficio locale la c.d. *legitimatio ad processum* restando quella *ad causam* incardinata in capo all'organo di vertice dell'amministrazione finanziaria ovvero al Ministero ([19]).

Altra deroga importante, come detto, è quella relativa al principio sancito nell'art. 1, 1° comma, R.D. n. 1611/1933, in base al quale la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza in giudizio delle amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, spettano sempre all'Avvocatura. Nella materia tributaria, infatti, il legislatore ha espressamente stabilito che gli Uffici locali dell'amministrazione delle finanze stiano in giudizio direttamente non

---

([18]) Cfr.: art. 11, R.D. n. 1611/1933 il quale dispone che "Tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale, nonché le opposizioni ad ingiunzione e gli atti istitutivi di giudizi che si svolgono innanzi alle giurisdizioni amministrative o speciali, devono essere notificati alle Amministrazioni dello Stato presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'Autorità giudiziaria innanzi alla quel è portata la causa, nella persona del Ministro competente".

([19]) La dottrina è concorde nel ritenere che l'attribuzione della *legitimatio ad processum* all'Ufficio locale risponde a ragioni essenzialmente pratiche: cfr.: RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 473; NAPOLITANO, *Le parti*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in Giur. sist. dir. trib., a cura di Tesauro, Torino, 1998, 206.

risultando necessaria l'assistenza tecnico-professionale che è consentita, nel caso del giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, solo nella fase d'appello (artt. 11, 2° comma e 12, 4° comma d.lgs. 546/92) ([20]).

Le deroghe alla disciplina generale derivanti dal combinato disposto degli artt. 10, 11, 12, d.lgs. n. 546/92, esplicavano la loro efficacia esclusivamente nell'ambito dei giudizi di merito ([21]). Innanzi ai giudici di legittimità, infatti, i principi generali in materia di capacità di agire e di rappresentanza processuale (contenuti nel R.D. n. 1611/1933) ritrovavano la loro naturale applicazione. Di conseguenza quanto alla capacità processuale, dato che spettava unicamente all'Amministrazione centrale, il ricorso era rivolto a questa in persona del Ministro *pro tempore* e, quanto alla rappresentanza in giudizio, questa veniva riconosciuta *ex lege* all'Avvocatura generale organo presso il quale, sempre *ex lege*, era domiciliata ([22]).

Con l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali, avvenuta a partire dal 1° gennaio 2001, rimanendo formalmente in vigore le disposizioni contenute negli artt. 10, 11, 12 del d.lgs. 546/1992 ed avendo le Agenzie – come in precedenza dimostrato – la natura di enti pubblici, si è posta l'esigenza di una verifica della

---

([20]) Complessivamente le disposizioni del contenzioso tributario che, per quanto d'interesse, vengono in rilievo sono:

- l'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 546/92 nel quale è stabilito che è parte nel processo "l'ufficio del Ministero delle finanze (…) che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto";

- l'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/92 il quale prevede che "l'ufficio del Ministero delle finanze (…) sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale";

- l'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 546/92 il quale dispone che "l'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato" in tal modo prevedendo un'ipotesi di assistenza facoltativa dell'Organo legale delle amministrazioni dello Stato per la peculiarità della materia *de quo*.

([21]) E' del tutto pacifico che dato il principio per il quale le norme "che fanno eccezione a regole generali (…) non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati" (art. 14 disp. preliminari cod. civ.), una volta terminato il processo innanzi agli organi di merito (C.T. provinciale e regionale) trovino di nuovo applicazione i principi generali sanciti negli artt. 1, 11 R.D. n. 1611/1933.

([22]) Bisogna tenere presente che per la disciplina vigente *ante* d.lgs. 300/1999 l'amministrazione finanziaria usufruiva *ex lege* (R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611) del regime processuale di assistenza legale previsto per tutte le amministrazioni dello Stato e, pertanto, il patrocinio spettava all'Avvocatura dello Stato (art. 1). A tale organo legale, nella persona del Ministro, dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi, ogni atto giudiziale oltre alle sentenza (art. 11).

vigenza di tali regole processuali ([23]) e di un coordinamento della disciplina della rappresentanza in giudizio dello Stato (ai sensi del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611) con quella relativa alla difesa in giudizio delle Agenzie fiscali (ex art. 72 d.lgs. 300/99) ([24]).

Dalla lettura del dato normativo risulta che, mentre la disciplina attribuisce alle Agenzie la competenza a gestire il contenzioso tributario (art. 62, comma 1, d.lgs. 300/99), e riconosce ampia autonomia regolamentare, amministrativa, organizzativa (art. 61, d.lgs. 300/99) ([25]), di contro la medesima disciplina non prevede una disposizione specifica in merito alla legittimazione processuale e al patrocinio legale per le controversie innanzi alle Commissioni tributarie.

In considerazione di ciò è da ritenere che la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio spetti ad ogni Ufficio locale della relativa Agenzia in base alle disposizioni contenute negli artt. 10 e 11 del d.lgs. 546/1992 ([26]). In sostanza quindi la disciplina "speciale" del contenzioso tributario mantiene la sua valenza in conseguenza della quale viene riconosciuta soggettivazione processuale ad un Ufficio che in realtà ne risulterebbe privo data l'assenza di una specifica disposizione di legge, o di organizzazione interna, che la riconosca in capo all'Agenzia locale.

Il legislatore delegato, anche per quanto riguarda la rappresentanza in giudizio delle Agenzie fiscali, ha introdotto importanti novità con una disciplina specifica che risulta pienamente coerente con la distinta ed autonoma soggettività che è stata attribuita alle Agenzie fiscali.

([23]) Nel d.lgs. 546/92 si parla, infatti, di Ufficio del Ministero espressione che attualmente ha un significato piuttosto incerto essendo completamente mutata l'organizzazione e le attribuzioni del Ministero

([25]) Attribuzioni e riconoscimenti ripetuti da tutti gli Statuti e nelle disposizioni regolamentari delle varie agenzie fiscali.

([26]) Nello stesso senso la Circolare 71/E del 30 luglio 2001 che parla di "piena vigenza" degli artt. 10 e 11 del d.lgs. 546/1992.

Diversamente, invece, ritiene MULEO, cit., 382, il quale afferma che le disposizioni contenute nel d.lgs. 300/99 hanno operato una abrogazione tacita di quelle contenute nel d.lgs. 546/92. Alla riforma, infatti, viene riconosciuta "la valenza di modifica tacita del testo normativo del d.lgs. 546/1992 (ovvero di abrogazione tacita ed integrazione) pur con tutte le perplessità che la cosa comporta". Tale diversa impostazione, peraltro, giunge a riconoscere la legittimazione processuale dell'Ufficio locale dell'Agenzia sulla base dell'attribuzione della *legitimatio ad processum* a tale ufficio per effetto di tale "modifica tacita".

In particolare, infatti, con la disposizione contenuta nell'art. 72 d.lgs. 300/99 è stata riconosciuta alle Agenzie, data la loro natura di enti autonomi, la facoltà e non il dovere di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato. E' opportuno notare subito, peraltro, che tale previsione è destinata a produrre i suoi effetti soprattutto rispetto al giudizio di Cassazione dato che, nei precedenti gradi di giudizio, trovano applicazione le disposizioni contenute negli artt. 11 e 12 d.lgs. 546/92 per effetto delle quali il patrocinio dell'Agenzia spetta, in linea generale, ai funzionari interni dell'Ufficio interessato ([27]). Di conseguenza per un esame di tale disposizione si rinvia al successivo paragrafo.

Per quanto detto, allora, nei procedimenti innanzi alla Commissione tributaria provinciale si rileva che:

a) il soggetto legittimato passivo è l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ([28]);

b) il destinatario della notifica del ricorso è l'Ufficio legittimato passivamente (vd. sub a);

c) la rappresentanza in giudizio spetta ai funzionari dell'Ufficio locale dell'Agenzia resistente (ex art. 11, d.lgs. n. 546/1992);

d) il destinatario della notifica della sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale è l'Ufficio resistente come *supra* individuato. Ove a seguito di tale adempimento l'Ufficio ritenga opportuno proporre appello innanzi alla Commissione regionale, per quanto già detto, ai fini della legittimazione e rappresentanza in giudizio, non sorgono questioni particolari.

Incertezze interpretative si pongono, piuttosto, con riferimento all'individuazione del soggetto destinatario della notifica della sentenza della Commissione Regionale ([29]).

([27]) Del tutto concorde la dottrina nel ritenere assolutamente precluso per l'Ufficio la possibilità di farsi assistere in primo grado dall'Avvocatura dello Stato: CASTALDI, in *Il nuovo processo tributario – Commentario*, a cura di Baglione-Menchini-Miccinesi, Milano, 1997, 121; BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario*, Torino, 1993, 78.

([28]) Per i giudizi pendenti alla data di entrata in funzione delle Agenzie legittimato risulta l'Ufficio locale dell'Agenzia che è succeduto all'Ufficio delle Entrate o all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette o all'Ufficio I.v.a. che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

([29]) Adempimento, quest'ultimo, di estrema rilevanza perché decisivo ai fini del passaggio in giudicato della sentenza per effetto del decorso del c.d. termine breve (60 giorni

Tale questione peraltro non è del tutto nuova dato che già in passato c'è stata, sia in dottrina sia in giurisprudenza, notevole incertezza nell'identificazione del soggetto legittimato alla ricezione della sentenza di II grado: derivante dall'applicabilità o meno - a tale adempimento -delle regole "eccezionali" del contenzioso tributario oppure di quelle "generali" relative alla rappresentanza in giudizio delle Amministrazioni statali valevoli a decorrere dal giudizio di Cassazione ([30]).

Per effetto delle prime la notifica dovrebbe essere effettuata presso l'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato o che non ha adottato l'atto richiesto; per le seconde, invece, presso l'Avvocatura Generale dello Stato ([31]).

Anche la soluzione di tale problematica risente della qualificazione delle Agenzie fiscali come enti pubblici o come strutture amministrative. L'entrata in

---

dalla notifica) invece che di quello c.d. lungo (1 anno e 46 giorni) che decorre dal deposito della decisione.

([30]) In dottrina, a tal proposito, era possibile individuare due orientamenti: per un primo che considerava la notifica della sentenza di secondo grado quale ultima fase di tale giudizio, a tale adempimento doveva applicarsi la disciplina contenuta nel d.lgs. 546/92 e pertanto il destinatario della notifica era l'Ufficio finanziario a meno che questo non si fosse fatto assistere dall'Avvocatura distrettuale (ai sensi dell'art. 12, 4° comma): cfr. LUPI, *Notifica di sentenze di II grado tra ufficio e Avvocatura di Stato*, in Corr. trib., 1999, 395; NUSSI, *Notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale: un'interpretazione autentica di dubbia ragionevolezza*, in Rass. Trib., 2000, 956; MULEO, *Sulla necessità della notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali all'Avvocatura dello Stato*, in Boll. trib., 1999, 5; VIGNOLI, *Sulla correttezza della notifica all'ufficio della sentenza di secondo grado e sui limiti costituzionali delle leggi interpretative*, in Rass. Trib., 2000, 608.

Diversamente ritenevano coloro che consideravano la notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale come l'atto iniziale del giudizio innanzi alla Suprema Corte. Dato che tale giudizio è disciplinato quanto alla rappresentanza processuale dal R.D. 1611/1933 (art. 1, comma 1) si ritiene che tale notifica doveva essere effettuata presso l'Avvocatura Generale dello Stato cui spettava *ex lege* la rappresentanza in giudizio dell'Amministrazione fiscale. In tal senso: GLENDI, *La notificazione delle sentenze nel nuovo processo tributario*, in Riv. giur. trib., 1998, 878; PISTOLESI, *Sulla notifica del ricorso per cassazione preposto dal contribuente avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali*, in Giur. it., 2000, 430.

([31]) Data l'esistenza di orientamenti dottrinali e giurisprudenziali contrastanti il legislatore aveva fornito con l'art. 21 della novella del 13 maggio 1999, n. 133, l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, d.lgs. 546/92 stabilendo che tale disposizione "si interpreta nel senso che le sentenze pronunciate dalla Commissioni tributarie regionali (…) ai fini del decorso del termine di cui all'art. 325, secondo comma c.p.c., vanno notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'art. 11, secondo comma, del Testo Unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni". Di conseguenza, a partire dall'entrata in vigore di tale disposizione, la notifica delle sentenze regionali è stata effettuata all'Amministrazione delle finanze, in persona del Ministro in carica, presso l'Avvocatura distrettuale competente ai sensi dell'art. 11, 2° comma, R.D. 1611/1933.

vigore della riforma, infatti, con la conseguente impossibilità di qualificare le Agenzie fiscali come amministrazioni dello Stato, comporta la disapplicazione dell'art. 11, R.D. 1611/1933 dato che tale norma fa espresso riferimento, nel dettare la disciplina della notificazione degli atti processuali, alle cause in cui sia convenuta un'amministrazione dello Stato.

In conseguenza di ciò è venuto meno ogni dubbio interpretativo dato che non risulta possibile ritenere ancora vigente la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 21, comma 1, della L. 133/1999 – per effetto della quale la notifica delle sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie regionali doveva essere effettuata all'Amministrazione presso l'ufficio dell'Avvocatura nel cui distretto risiede l'Autorità giudiziaria che ha pronunciato la sentenza – dato che questa si basava, richiamandola espressamente, sulla disposizione contenuta nel più volte menzionato art. 11.

Con riferimento, allora, alla individuazione del destinatario della notifica della sentenza di II grado si ritiene corretta l'indicazione fornita nella Circolare n. 71/E del 2001 per la quale la sentenza deve essere notificata all'Ufficio locale dell'Agenzia salvo che questo non si sia avvalso del patrocinio dell'Avvocatura distrettuale ([32]).

In conclusione, quindi, nei giudizi innanzi alla Commissione tributaria regionale, avviene che:

a) il legittimato attivo o passivo è l'Ufficio locale dell'Agenzia che è stato parte nel giudizio di primo grado;

b) il destinatario della notifica dell'atto d'appello, ove proposto dal contribuente soccombente in primo grado, è l'Ufficio locale legittimato passivamente;

c) la rappresentanza in giudizio spetta ai funzionari dell'ufficio locale appellante o appellato, o alla competente avvocatura distrettuale dello Stato

---

([32]) In tal senso GLENDI, cit., 2966, il quale afferma che "le notifiche delle sentenze delle Commissioni tributarie di secondo grado dovranno essere fatte, per i giudizi instaurati dopo il 1° gennaio 2001, ai singoli Uffici dell'Agenzia che sono stati parti nei giudizi di secondo grado presso le loro rispettive sedi, ad ogni fine ed effetto".

ove il direttore dell'Ufficio ritenga di avvalersi di tale facoltà (ex art. 12, comma 4, d.lgs. n. 546/1992) ([33]);

d) il destinatario della notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale, è l'ufficio appellante/appellato o la competente Avvocatura distrettuale a seconda che l'Ufficio sia stato in giudizio tramite i propri funzionari o tramite l'Avvocatura dello Stato.

4. La legittimazione delle Agenzie nel giudizio di Cassazione

Come evidenziato nel paragrafo che precede si ritiene che la legittimazione processuale dell'Ufficio locale dell'Agenzia debba continuare a basarsi sulle disposizioni contenute nel d.lgs. 546/1992 che – derogando ai principi generali posti dal R.D. n. 1611/1933 – espressamente l'attribuiscono "all'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato quello richiesto".

Rispetto, quindi, alla legittimazione di tali Uffici si possono fare due considerazioni. La prima al fine di evidenziare come la loro capacità processuale non discende direttamente né dal mutato assetto organizzativo dell'Amministrazione finanziaria né dalla titolarità della pubblica funzione tributaria anche se, come dimostrato, questa spetta all'Agenzia e non più al Ministero titolare di altre e diverse funzioni.

La seconda per sottolineare come l'individuazione della parte "pubblica" del giudizio di cassazione non può avvenire sulla base di disposizioni di carattere eccezionale (come quelle del d.lgs. 546/92) dato che, per loro natura,

---

([33]) Peraltro sulla base del protocollo d'intesa stipulato in data 21 marzo 2001 e nel quale si afferma che "avanti alle Commissioni tributarie regionali, l'Avvocatura presta, a richiesta della Direzione regionale, alle strutture dell'Agenzia la richiesta assistenza nelle controversie particolarmente rilevanti in considerazione dell'ammontare della pretesa fiscale in discussione e/o del principio di diritto in discussione", non sembra che ciò avverrà con frequenza.

trovano applicazione solo con specifico riferimento all'ipotesi espressamente disciplinata. Per lo stesso fine non è neanche possibile, peraltro, ricorrere alle disposizioni in base alle quali tale questione veniva risolta *ante* d.lgs. 300/1999 date le radicali novità che la riforma ha apportato. In precedenza, infatti, il destinatario del ricorso in cassazione (Ministero delle finanze in persona del Ministro *pro tempore*) veniva individuato sulla base del combinato disposto degli artt. 1 e 11 R.D. 1611/1933 in considerazione del fatto che, da un lato, sul piano processuale, nel terzo grado del giudizio, trovavano applicazione le regole generali in tema di capacità e di rappresentanza in giudizio e, dall'altro, a livello sostanziale, per il fatto che la titolarità del rapporto giuridico controverso spettava al soggetto di vertice dell'Amministrazione statale ovvero al Ministero delle finanze ([34]).

Prima allora di individuare la soluzione più corretta sulla base del sistema attualmente vigente, è opportuno evidenziare l'estrema importanza che in sede di redazione del ricorso riveste l'esatta identificazione della parte rispetto alla quale tale atto dovrà essere intestato (Ufficio locale o Agenzia centrale). L'intestazione del ricorso (e la successiva notificazione), infatti, ad un soggetto non legittimato a prendere parte al processo (d'impugnazione) costituisce vizio intrinseco che non può essere sanato con un rinnovo della notificazione ([35]).

([34]) Si può anche dire che essendo tutti gli Uffici dell'Amministrazione fiscale qualificabili come strutture periferiche ma non autonome dell'amministrazione dello Stato nel terzo grado di giudizio legittimo contraddittore era il soggetto titolare del rapporto giuridico controverso ovvero il Ministero delle finanze.

([35]) Tale misura presuppone, infatti, ex art. 331 c.p.c., che la notificazione sia stata fatta ad almeno uno dei legittimi contraddittori diversamente risulterebbe violata la disciplina della perentorietà del termine entro il quale deve avvenire l'impugnazione: TOMBARI FABBRINI, *Inammissibilità e improcedibilità del ricorso per cassazione e possibili sanatorie per raggiungimento dello scopo*, in Foro it., 1993, I, 3023.

Nel caso di una erronea intestazione del ricorso, ai fini di un effetto sanante, non sembra possibile invocare l'applicazione dell'art. 4 L. 260/1958 (per il quale "l'errore di identificazione della persona alla quale l'atto introduttivo del giudizio ed ogni altro atto doveva essere notificato, deve essere eccepito dall'Avvocatura dello Stato nella prima udienza, con la contemporanea indicazione della persona alla quale doveva essere notificato"), nel caso in cui il ricorso non solo non sia stato notificato all'ufficio competente ma anche all'avvocatura distrettuale (e non invece a quella generale). Per poter ricorrere all'art. 4, infatti, è comunque necessario che il ricorso sia stato notificato all'organo legale dello Stato cui spetta assistere e rappresentare in giudizio l'Amministrazione. In tal caso si ammette la sanatoria perché l'atto è pervenuto all'organo competente *ex lege* a riceverlo sebbene nell'atto stesso risulti errata l'indicazione dell'Amministrazione che ha effettivamente titolo per essere considerata parte legittima del processo.

In considerazione di quanto detto in precedenza circa la nuova struttura organizzativa dell'Amministrazione delle finanze e l'individuazione del soggetto titolare della funzione tributaria è da ritenere che la legittimazione processuale (attiva e passiva) innanzi alla Suprema Corte di Cassazione spetti alla competente Agenzia a livello centrale. Ciò in quanto sulla base del dato normativo e regolamentare in precedenza illustrato risulta che alle Agenzie fiscali il legislatore ha attribuito la titolarità della pubblica funzione tributaria con la conseguente riunione in capo a ciascun Direttore *pro tempore* sia della *legitimatio ad causam* sia di quella *ad processum*. Il ricorso del contribuente, pertanto, innanzi alla Corte di Cassazione deve essere intestato alla competente Agenzia in persona del Direttore *pro tempore* ([36]).

Soluzione diversa, ma non del tutto convincente, è quella contenuta nella Circolare n. 71/E del 2001 secondo la quale, riconosciuta non più corretta l'individuazione del Ministro delle finanze come parte del giudizio di legittimità, si afferma che tale qualifica spetta all'Ufficio locale dell'Agenzia ([37]).

([36]) Diversamente è sostenuto, invece, da MULEO, cit., 394, secondo il quale il ricorso dovrebbe essere indirizzato all'Agenzia "in persona del Ministro delle finanze *pro tempore*" in considerazione della qualificazione delle agenzie come amministrazioni dello Stato. Tale impostazione, per quanto detto nel testo, risulta in contrasto sia con il dato normativo contenuto nell'art. 68 d.lgs. 300/99 che attribuisce al Direttore la rappresentanza dell'Agenzia, sia con la *ratio* complessiva della riforma che non prevede un coinvolgimento diretto e/o concorrente del Ministero nell'attività di gestione e nell'esercizio delle funzioni assegnate all'Agenzia riservandogli invece solo compiti d'indirizzo e di alta vigilanza.

([37]) Nella Circolare espressamente si afferma che "la qualità di parte nel giudizio in materia tributaria compete all'ufficio locale dell'Agenzia, con titolarità a ricevere le notifiche di ogni atto processuale e, in particolare, delle sentenze (delle Commissioni tributarie regionali e della centrale) e dei ricorsi avanti la Corte di Cassazione". Per tale impostazione, quindi, all'Ufficio locale dell'Agenzia viene riconosciuta sia la legittimazione *ad causam* sia *ad processum* per tutti i gradi del processo tributario.

La stessa Circolare n. 71/E, peraltro, forse non convinta delle indicazioni fornite o comunque con l'intento di evitare decisioni favorevoli all'Agenzia solo per questioni di rito ha invitato gli Uffici a non "valorizzare" eventuali questioni attinenti alla notifica degli atti osservando che "in attesa di un chiarimento normativo, saranno considerate valide le notifiche degli atti di controparte effettuate in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico nonché quelle corrispondenti alle ipotesi interpretative prospettate in questa sede".

Totalmente favorevole all'impostazione affermata dalla Circolare n. 71/E, GLENDI, cit., 2964, il quale motiva ciò sulla base di una "lineare continuità in tutti i suoi gradi" del contenzioso tributario che giustifica la qualità di parte in capo ad ogni singolo Ufficio con la relativa capacità di stare in giudizio.

Favorevole, invece, alla soluzione indicata nel testo, peraltro in via opzionale, RUSSO – FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze*, cit., 903, i quali concordano nell'escludere ogni tipo di rappresentanza agli uffici periferici per il giudizio di legittimità.

Per tale impostazione, quindi, all'Ufficio locale dell'Agenzia viene riconosciuta sia la legittimazione *ad causam* sia *ad processum* per tutti i gradi del processo tributario.

Questione diversa è poi quella relativa all'individuazione del soggetto dotato della capacità, oltre che della legittimazione, all'assistenza tecnica delle Agenzie fiscali nel terzo grado del giudizio. Anche infatti in tale giudizio, a seguito della riforma attuata dal d.lgs. 300/99, possono sorgere alcune incertezze interpretative.

In passato tale questione non assumeva particolare rilevanza dato che, rientrando il Ministero delle Finanze fra le amministrazioni dello Stato, era del tutto pacifica che l'assistenza tecnica spettasse all'avvocatura dello Stato stante il principio contenuto nell'art. 11 RD n. 1611/1933. Attualmente invece, per quanto detto, tale normativa non è più applicabile sia per la diversa qualifica che spetta alle Agenzie fiscali sia per l'espressa previsione normativa contenuta nell'art. 72 d.lgs. 300/99. Tale disposizione, infatti, affermando che "le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni" indica chiaramente l'esistenza del c.d. patrocinio facoltativo e non più *ex lege*, dell'Avvocatura dello Stato ([38]).

([38]) L'Avvocatura dello Stato è l'organo al quale sono istituzionalmente affidate la rappresentanza e la difesa di tutte le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, sia davanti la giurisdizione ordinaria sia per quelle amministrative e speciali, ivi compresa quella costituzionale (R.D. 1611/1933).

Rispetto agli enti pubblici, invece, la legge prevede che l'Avvocatura può essere autorizzata alla difesa di tali enti previo, ove non risulti da specifica disposizione di legge, decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro che esercita la vigilanza o la tutela dell'ente.

Interessante notare che nel caso di patrocinio facoltativo di enti pubblici convenuti in giudizio, fino a quando l'avvocatura non si sia costituita, non si applicano le disposizioni contenute nel c.p.c. sulle notifiche degli atti potendo sempre l'ente scegliere di affidarsi per la difesa in giudizio ad un libero professionista. A rigore, quindi, l'atto di citazione o il ricorso non deve essere notificato presso l'Avvocatura ma direttamente presso l'ente essendo la scelta del patrocinio un atto successivo all'instaurazione del giudizio. Una volta avvenuta la costituzione in giudizio dell'avvocatura gli atti successivi a quello introduttivo dovranno essere notificati presso di questa.

Cfr.: F. ANDRIOLI, *Legittimazione processuale della pubblica amministrazione notificazioni*, in Foro it., 1957, IV, 217; G. BELLI, *Avvocatura dello Stato*, in Enc. Dir., 1959, 670.

Tale previsione rende necessarie alcune considerazioni.

In primo luogo, come detto in precedenza, costituisce un indice importante della natura di enti autonomi delle Agenzie fiscali.

In secondo luogo la previsione dell'art. 72 del citato decreto legislativo fa venir meno l'applicabilità del principio sancito nell'art. 1 R.D. 1611/1933 e cioè quello del patrocinio obbligatorio (ovvero *ex lege*) dell'Avvocatura per tutte le Amministrazioni dello Stato per porre invece quello c.d. facoltativo ([39]). Per effetto di tale disposizione, quindi, il legislatore riconosce a ciascuna Agenzia fiscale la facoltà di avvalersi dell'assistenza tecnica dell'Avvocatura ([40]). A tal proposito deve essere ricordato che è stato approvato, con la delibera n. 17 del 8 marzo 2001 dell'Agenzia delle Entrate, specifico protocollo d'intesa in base al quale è stato pattuito che la rappresentanza e la difesa dell'Agenzia delle entrate venga assunta da tale Organo in via esclusiva ([41]).

In terzo luogo, dalla circostanza che la rappresentanza in giudizio dell'Agenzia da parte dell'Avvocatura non è più *ex lege* ma discende da una specifica pattuizione, deriva anche che la posizione dell'Avvocatura assume rilevanza esterna solo a seguito della costituzione nel singolo rapporto processuale e pertanto solo dopo la notifica dell'atto introduttivo del giudizio. Non troverà

([39]) Si tratta del c.d. patrocinio facoltativo di cui in passato hanno già usufruito alcune Amministrazioni pubbliche non statali ed alcuni enti sovvenzionati sottoposti a tutela o a vigilanza dello Stato. Sulla base della normativa e della circostanza che per avvalersi dell'assistenza dell'Avvocatura le agenzie dovranno stipulare con questa apposite convenzioni , discende che il patrocinio molto probabilmente non sarà gratuito come in precedenza.

([40]) Sull'opportunità di tale scelta, in senso decisamente critico: PERRUCCI, *Agenzie fiscali in retta d'arrivo*, in Boll. trib. 1999, 1422.

([41]) Nel protocollo d'intesa dell'8 marzo 2001 è stato deliberato che "l'Agenzia si avvale del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni, secondo le modalità definite nell'unito Protocollo d'intesa". Secondo parte della dottrina, peraltro, nonostante il disposto dell'art. 72, "il legislatore (…) non ha voluto attribuire all'Agenzia delle entrate una possibilità di scelta: l'Agenzia deve necessariamente avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, in quanto esiste la norma di legge che autorizza siffatto rapporto di carattere istituzionale": BUTTUS, cit., 878. Tale norma è quella contenuta nell'art. 43, R.D. n. 1611/1933, per la quale "l'avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le Autorità giudiziarie (...) di amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato, sempre che sia autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto". Di conseguenza l'autrice sottolinea come "l'assunzione da parte dell'Avvocatura dello Stato della rappresentanza e difesa nei giudizio davanti alla Corte di Cassazione qualora sia intervenuta l'autorizzazione non è discrezionale bensì *ex lege* nei limiti in cui non vi sia un conflitto d'interessi con lo Stato".

più applicazione, pertanto, il principio contenuto nell'art. 11 R.D. 1611/1933 per il quale tutti gli atti introduttivi debbono essere notificati presso l'ufficio dell'Avvocatura di Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria innanzi alla quale è portata la causa ma invece quelli ordinari contenuti nel codice di procedura civile e quindi la notifica dell'atto introduttivo andrà effettuata presso l'ufficio centrale dell'Agenzia competente ([42]).

Al fine allora di verificare come la disposizione contenuta nell'art. 72 d.lgs. 300/1999 produca i suoi effetti nel caso in cui la controversia fra contribuente e Fisco giunga fino all'attenzione dei giudici di legittimità è necessario, da un lato, tener presente quanto stabilito nel Protocollo di intesa stipulato tra Avvocatura dello Stato e Agenzia delle Entrate (stipulato il 21 marzo 2001) e, dall'altro, tener presente quanto avvenuto nei precedenti gradi di giudizio dato che, non essendo l'assistenza tecnica disciplina *ex lege* ma sulla base di una disposizione pattizia (quale appunto la Convenzione), sono destinati a trovare applicazione i principi generali posti in materia dal codice di procedura civile ([43]).

E' possibile, allora, configurare diverse ipotesi:

([42]) In tal senso anche la Circolare n. 71/E del 2001.

Da ricordare che la disposizione contenuta nell'art. 11, R.D. 1611/1933 si occupa sia della *legitimatio ad causam* e cioè dell'individuazione dell'organo fornito di legittimazione sostanziale e titolare pertanto del potere di disposizione del diritto controverso, sia che di *legitimatio ad processum* e cioè dell'individuazione dell'organo dotato di legittimazione processuale tale essendo la capacità di stare in giudizio. In particolare si preoccupa del problema dell'ufficio presso il quale debbono essere ritualmente notificati gli atti giudiziari a pena di nullità.

La deroga a tale disposizione assume notevole importanza per la soluzione di altra questione quale quella relativa all'individuazione del soggetto legittimato a ricevere la notifica della sentenza di II grado.

([43]) Per la soluzione della problematica in esame è necessario far riferimento alle seguenti disposizioni:

- art. 72, d.lgs. 300/99 "Le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni".

- art. 43, R.D. 1611/1933 "l'Avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le Autorità giudiziarie, il Collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali, di amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato".

- art. 11 R.D. 1611/1933 le amministrazioni dello Stato "devono" essere rappresentate in giudizio dalle competenti Avvocature distrettuali e pertanto nel caso di ricorso innanzi alla Suprema Corte competente è sempre l'Avvocatura Generale.

a) se innanzi alla Commissione Regionale l'Ufficio è stato in giudizio tramite un proprio funzionario, il ricorso, oltre che essere intestato all'Agenzia centrale dovrà anche essere notificato presso la sua sede. In tal caso, e successivamente alla avvenuta notificazione, l'Agenzia potrà decidere se avvalersi dell'assistenza tecnica dell'Avvocatura o se stare in giudizio mediante un proprio rappresentante ([44]);

b) se l'Ufficio è stato in giudizio innanzi alla Regionale tramite l'Avvocatura distrettuale allora il ricorso dovrà essere notificato, tenuto conto della disciplina generale ai sensi dell'art. 11 R.D. n. 1611/1933, presso l'Avvocatura Generale quale domiciliataria ex Convenzione stipulata il 21 marzo 2001 ([45]).

Nella proposizione del ricorso innanzi alla Corte di Cassazione, in conclusione, il contribuente dovrà tenere presente che:

a) soggetto dell'Amministrazione legittimato attivo/passivo è l'Agenzia a livello centrale essendo l'ufficio periferico privo di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di Cassazione;

b) destinatario della notifica del ricorso è l'Agenzia delle entrate o l'Avvocatura generale dello Stato qualora questa si fosse già costituita nel giudizio d'appello;

([44]) Secondo GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva)*, cit., 2964, in tale ipotesi è possibile oltre che legittimo sulla base di quanto disposto dall'art. 72 d.lgs. 300/99 che l'Agenzia decida di stare in giudizio personalmente.

([45]) All'Avvocatura Generale perché si applica il principio sancito dal 2 comma art. 11 R.D. 1611/1933.

Si tenga presente che l'Avvocatura dello Stato è costituita dall'Avvocatura Generale con sede in Roma e dalle avvocature distrettuali con sede nei distretti di corte d'appello nel capoluogo del distretto. Per la corte d'appello di Roma le attribuzioni di Avvocatura distrettuale sono esercitate dall'Avvocatura generale.

Le indicazioni contenute nella Circolare n. 71/E risultano, con riferimento al giudizio di legittimità, condivisibili quanto alla disciplina dell'assistenza tecnica dell'Avvocatura, molto meno quanto all'indicazione della parte del giudizio di legittimità individuata nell'Ufficio locale dell'Agenzia. In merito all'intestazione e alla notificazione del ricorso in Cassazione la Circolare n. 71/E ha affermato che:

a) nel caso in cui innanzi alla Commissione tributaria Regionale l'ufficio locale dell'Agenzia sia stato in giudizio con un proprio funzionario il ricorso dovrà essere intestato e notificato presso l'ufficio locale;

b) nel caso in cui nel giudizio di secondo grado l'Ufficio si sia avvalso dell'assistenza tecnica dell'Avvocatura allora il ricorso, intestato all'Ufficio locale, dovrà essere notificato presso la sede dell'Avvocatura Generale.

c) la rappresentanza in giudizio spetta, nei giudizi concernenti tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate, in base alla Convenzione stipulata tra questa e l'Avvocatura il 21 marzo 2001, all'Avvocatura dello Generale dello Stato.

5. Conclusioni

Le soluzioni prospettate in materia di legittimazione ad agire e rappresentanza in giudizio delle Agenzie fiscali a volte risultano difformi da quelle sostenute dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 71/E del 2001 e da una parte della dottrina ([46]). Ciò in quanto si è ritenuto, una volta qualificate

---

([46]) Gli orientamenti che, in tema di legittimazione processuale delle agenzie fiscali, fino ad ora è possibile individuare sono i seguenti:

- un primo che, escludendo che le agenzie fiscali possano essere ricomprese fra le amministrazioni dello Stato e riconoscendo l'attribuzione agli Uffici locali delle Agenzie per tutto il corso del processo tributario sia della qualità di parte sia della capacità di stare in giudizio, condivide appieno quanto affermato dalla Circolare del 30 luglio 2001, n. 71/E (cfr.: GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva)*, cit., 2958).

Per tale impostazione le principali questioni di natura processuale che in passato si sono poste vengono risolte nel modo seguente: la notificazione della sentenza della Commissione Regionale, ritenendosi inapplicabile sia l'art. 11 del R.D. n. 1611/1933 sia, di conseguenza, l'art. 21, comma 1, l. n. 133/1999, deve essere fatta presso la sede dell'Ufficio che è stato parte nel giudizio di secondo grado salva l'ipotesi in cui (ex art. 12, 4° comma) sia stato assistito dall'Avvocatura distrettuale (nel qual caso la notifica dovrà avvenire presso tale domiciliatario); il ricorso in Cassazione deve essere intestato e notificato all'Ufficio locale dell'agenzia tranne l'ipotesi in cui l'Ufficio sia stato in giudizio per il tramite dell'Avvocatura distrettuale nel qual caso il ricorso, sebbene indirizzato all'Ufficio, dovrà essere notificato presso l'Avvocatura generale quale domiciliataria;

- un secondo orientamento che, ritiene comunque che il ricorso in cassazione vada intestato all'agenzia fiscale in persona del Ministro delle finanze *pro tempore* e notificato presso l'Avvocatura Generale dello Stato. Ciò in quanto pur riconoscendo la portata innovativa dell'istituzione delle agenzie fiscali, si ritiene che queste debbano comunque essere considerate come delle amministrazioni dello Stato al cui vertice si colloca il Ministro competente (cfr.: MULEO, cit., *L'attivazione delle agenzie fiscali*, cit., 377 e ss.;

- un terzo che riconosce alle agenzie fiscali la competenza a gestire e svolgere tutte le funzioni in passato riconosciute ai Dipartimenti (delle entrate, delle dogane, del territorio, del demanio), ma che esclude che ciò possa aver comportato anche il trasferimento della titolarità della funzione tributaria rimasta in capo al Ministero dell'economia e delle finanze. Di conseguenza, ai fini del contenzioso tributario si afferma che l'entrata in funzione delle agenzie non ha

le Agenzie fiscali come enti pubblici, di applicare a tali soggetti le disposizioni vigenti in materia di rappresentanza e capacità processuale.

La classificazione delle Agenzie fiscali come enti pubblici distinti dall'Amministrazione finanziaria deriva, come detto, da una pluralità di indici normativi quali, fra l'altro, la qualificazione legislativa delle Agenzie come persone giuridiche di diritto pubblico (art. 61 d.lgs. 300/99) e l'attribuzione oltre che di funzioni statali anche di pubblici poteri ([47]). In considerazione di ciò è allora risultata evidente l'impossibilità di considerare tali Agenzie come "parti" in senso stretto dell'amministrazione dello Stato e quindi l'impossibilità logica, prima ancora che normativa, di applicare i tradizionali criteri interpretativi o legali relativamente alle questioni esaminate.

Le considerazioni che precedono offrono peraltro anche lo spunto per una riflessione sull'opportunità di una riforma che, di fatto, ha finito con il "privatizzare" una funzione pubblica estremamente importante come quella dell'accertamento e della riscossione dei tributi con conseguenze non sempre facilmente immaginabili.

E' infatti ragionevole ipotizzare che la natura di enti pubblici non statali delle Agenzie fiscali determinerà l'insorgere di delicate questioni con riferimento, per esempio, all'ammissibilità della compensazione del debito tributario, all'interpretazione della normativa fiscale, all'effettiva idoneità che il ricorso

---

comportato (come invece affermato dalla Circolare), radicali novità nell'individuazione dei destinatari dei ricorsi o delle notifiche delle sentenze. In particolare secondo RUSSO – FRANSONI, *La notifica degli atti di parte*, cit., 895, nei giudizi di merito non sarà più parte l'Ufficio dell'Amministrazione ma l'Ufficio locale dell'Agenzia; la sentenza della Commissione regionale ai fini del decorso del termine breve, dovrà essere notificata all'ufficio locale dell'Agenzia presso la sede dell'Avvocatura nel cui distretto si trova l'Autorità giudiziaria che ha pronunciato la sentenza (secondo il combinato disposto degli artt. 38 d.lgs. n. 546/92 e 21 L. n. 133/1999, pienamente compatibili con la nuova struttura organizzativa). Per la notifica del ricorso in cassazione vengono fornite due soluzioni: per la prima, ritenuta più corretta dagli Autori, che esclude che in capo all'agenzia possa ritenersi sussistente per il giudizio di legittimità non solo la *legitimatio ad causam* ma anche quella *ad processum*, il ricorso in cassazione deve essere notificato secondo le disposizioni vigenti *ante* riforma e pertanto al Ministero delle finanze in persona del ministro *pro tempore* presso l'Avvocatura Generale dello Stato; per la seconda, volendo riconoscere alle Agenzie la *legitimatio ad processum* anche per il giudizio di legittimità, il ricorso potrà essere notificato all'agenzia (sede centrale) in persona del Direttore *pro tempore* presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

([47]) Qualificazioni condivise GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva)*, cit., 2962; BERLIRI, *Attivazione delle agenzie fiscali*, cit., 196; RUSSO – FRANSONI, La notifica degli atti di parte, cit., 899; CERULLI IRELLI, *Ente pubblico*, in Ente pubblico ed enti pubblici, Torino, 1994, 88.

gerarchico, esperito all'interno della stessa Agenzia, possa presentare effettivi margini di tutela per il contribuente ([48]).

In particolare, per esempio, in materia di un possibile ricorso gerarchico, che per la normativa vigente deve essere rivolto ad uffici interni alla stessa Agenzia e non ad un soggetto terzo ovvero ad uffici del ministero, sembra difficile ipotizzare che il procedimento sarà trattato con la necessaria imparzialità. Ciò anche in considerazione del fatto che, per espressa disposizione legislativa, l'attività delle Agenzie fiscali deve essere ispirata a criteri di efficienza, economicità ed efficacia delle rispettive funzioni ([49]).

Relativamente all'interpretazione della normativa tributaria l'Agenzia delle Entrate sta ampiamente utilizzando lo strumento della circolare per offrire chiarimenti, sia agli uffici locali sia ai contribuenti, sull'applicazione della normativa tributaria. Naturalmente non si ignora che, come in passato, l'interpretazione dell'Agenzia non ha nessuna efficacia giuridicamente vincolante per il contribuente ma comunque, in considerazione della peculiarità della materia, è evidente come siano importanti per il cittadino tali indicazioni ([50]). Di conseguenza sembra evidente la posizione di conflitto d'interesse in cui si viene a trovare l'Agenzia che è chiamata ad attuare la normativa potendone

---

([48]) Per RUSSO- FRANSONI, cit., 898, la presenza di una pluralità di Agenzie non impedirebbe l'operare della compensazione tra tributi di "competenza" di Agenzie diverse.

([49]) In altre parole sembra lecito dubitare che potrà essere imparziale un soggetto che, istituzionalmente, deve mirare ad ottenere il massimo di economicità dalla sua attività nell'ipotesi in cui si troverà di fronte ad un contribuente che per errore ha pagato un'imposta non dovuta.

A tal proposito T. SCIARRA, *Riflessioni a margine alla natura giuridica dell'agenzia delle entrate e dei suoi provvedimenti,* in Boll. trib., 2001, 1614 "le agenzie fiscali pur non finalizzando la propria azione al precipuo ed unico scopo di conseguire profitti, operando nelle forme di diritto privato, devono sottostare, al pari delle aziende private, ai principi di economicità e, quindi, sono chiamate a produrre i propri servizi nel costante rispetto dell'equilibrio tra costi di produzione e prezzi di erogazione".

([50]) Relativamente all'attività dell'interpretazione "autentica" della normativa tributaria deve essere tenuto presente che l'art. 1, 2° comma, l. n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto del contribuente), dispone che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria".

L'interpretazione contenuta nelle Circolare viene generalmente considerata "obbligatoria" dal contribuente anche in considerazione del fatto che attenendovisi non si incorre nell'applicazione delle sanzioni.

fornire, nello stesso tempo, anche l'interpretazione più favorevole alla sua applicazione.

In conclusione appare auspicabile un intervento legislativo non tanto sulla questione della rappresentanza e capacità processuale che pure ha suscitato in dottrina incertezze interpretative ma che comunque appare risolvibile sulla base del coordinato disposto delle norme più volte citate, quanto piuttosto sulla natura giuridica delle Agenzie fiscali e su una più precisa ripartizione di competenza fra queste e la struttura ministeriale al fine di assicurare una effettiva vigenza dei principi garantistici anche contenuti nello Statuto del contribuente.