

CONTENZIOSO

L'istituto della sostituzione processuale a vantaggio del contribuente

di **Francesco Rizzi**

Secondo un **principio** generale stabilito dall'[articolo 81 c.p.c.](#) *“Fuori dai casi **espressamente** previsti dalla **legge**, **nessuno** può far valere nel **processo** in nome **proprio** un diritto **altrui**”*.

In base al tenore letterale della norma, **solamente** il soggetto **titolare** del diritto è dunque **“legittimato”** ad agire in **giudizio** per la tutela di tale diritto, **salvo** che la legge stessa non disponga espressamente una **deroga** a questo principio, prevedendo la **possibilità** di ricorrere alla cosiddetta **“sostituzione processuale”**.

Ciò premesso, nel **processo tributario** opera un caso di **deroga** al suddetto **principio** generale, posto dal Legislatore a **garanzia** degli interessi del **contribuente** nelle liti aventi ad oggetto gli atti della **riscossione** (oggi emessi dall'**Agenzia delle Entrate Riscossione**).

Nel rito tributario trova infatti applicazione l'[articolo 39 D.Lgs. 112/1999](#) secondo cui *“Il **concessionario**, nelle **liti** promosse contro di lui che **non** riguardano esclusivamente la **regolarità** o la **validità** degli atti esecutivi, **deve** chiamare in causa l'**ente creditore** interessato; **in mancanza**, **risponde delle conseguenze della lite**”*.

Pertanto, ai sensi del suddetto **articolo 39**, qualora il contribuente abbia **impugnato** un atto della **riscossione** (ad esempio, una cartella di pagamento o un'intimazione di pagamento) **deducendo** anche (o solamente) vizi **non** riconducibili all'**attività** dell'agente della **riscossione** (ad esempio, l'omessa **notifica** del prodromico avviso di accertamento), quest'ultimo **non** può invocare il proprio **difetto di legittimazione passiva** rispetto a tali vizi ma è **onerato** di **instare** per la **chiamata in causa** dell'ente creditore ai sensi dell'[articolo 23, comma 3, D. Lgs. n. 546/92](#), **rispondendo** esso stesso, in caso di **omissione**, delle **conseguenze** della lite.

Secondo la **giurisprudenza** di vertice, inoltre,

- l'**onere** di **chiamare in causa** l'ente creditore incombe **esclusivamente** sull'agente della riscossione, essendo **precluso** al giudice tributario disporre **d'ufficio** l'integrazione del **contraddittorio** attraverso la **chiamata in causa** del terzo, in quanto in tale fattispecie **non** è configurabile un **“litisconsorzio necessario”** tra l'ente creditore e l'agente della riscossione bensì una mera **“sostituzione processuale”**;
- tale **“sostituzione”** opererebbe **anche** nei confronti dell'**ente creditore**, nel senso che ove il contribuente avesse **impugnato** un atto della riscossione deducendo **vizi** inerenti

l'**attività** dell'agente della riscossione (ad esempio, nel caso in cui abbia impugnato un'**intimazione** di pagamento per un vizio di **notifica** della prodromica **cartella** di pagamento), detto ente creditore **non** potrebbe eccepire alcun **difetto di legittimazione passiva, rispondendo** anch'esso nei confronti del **contribuente**.

Ciò in quanto, secondo i **giudici di legittimità**,

1. il suddetto vizio di **omessa notifica** dell'atto **presupposto** (nell'esempio: la **cartella** esattoriale prodromica all'**intimazione** di pagamento) **non** deve essere considerato come un mero "**vizio proprio dell'atto**" bensì come un "**vizio procedurale**" che, incidendo nella **sequenza** procedimentale stabilita dalla legge a **garanzia** del contribuente, determina l'**illegittimità** dell'intero **processo** di formazione della **pretesa** tributaria;
2. i rapporti **interni** tra il creditore e il soggetto cui è affidata la riscossione, **non** possono farsi valere nei confronti del **debitore** (contribuente). Per cui, ad esempio, ove il **contribuente** proponga ricorso nei riguardi dell'**Agenzia delle Entrate** impugnando un'**intimazione** di pagamento e lamentando l'**omessa notificazione** della prodromica **cartella** di pagamento, l'ente creditore **non** può difendersi eccependo al contribuente di **non** essere in grado di reperire la **prova** documentale della notifica della **cartella** di pagamento (**relata di notifica**) poiché tale **attività** è stata posta in essere dall'**Agente della riscossione**. Difatti, in virtù della sussistenza degli **intensi** rapporti (regolati per **legge** e per **convenzioni** bilaterali) intrattenuti con l'agente della **riscossione**, l'ente creditore ha (o dovrebbe avere) **sempre** la possibilità di accedere a tale documentazione. L'ente creditore **deve** quindi **premurarsi** di regolare i propri **rapporti** col soggetto cui ha affidato la riscossione, in modo tale che essi **non** arrechino alcun **pregiudizio** al contribuente **debitore** (cfr., *ex plurimis*, **Cassazione, sentenza n. 22729/2016**).

Tale posizione della **giurisprudenza** si rifà al **principio di diritto** espresso dalla famosa **sentenza n. 16412/2007** pronunciata dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**, rispetto alla quale le **successive** pronunce dei giudici di legittimità sono sempre state **conformi** (cfr., *ex multis*, **Cassazione, sentenze nn. 1532/2012, 10477/2014, 24204/2016, 22729/2016, 7278/2017**).

Il **principio di diritto** enunciato dalle **Sezioni Unite** sancisce, infatti, che "*La **correttezza del procedimento** di formazione della **pretesa** tributaria è **assicurata** mediante il **rispetto** di una **sequenza** ordinata secondo una **progressione** di determinati atti, con le relative **notificazioni**, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella **sfera di conoscenza** dei destinatari, allo **scopo**, soprattutto, di rendere **possibile** per questi ultimi un efficace esercizio del **diritto di difesa**. Nella predetta **sequenza**, l'**omissione** della notificazione di un atto **presupposto** costituisce **vizio procedurale** che comporta la **nullità** dell'atto **conseguenziale** notificato ... omissis ... L'azione può essere svolta dal contribuente **indifferentemente** nei confronti dell'**ente creditore** o del **concessionario** e **senza** che tra costoro si realizzi una ipotesi di **litisconsorzio necessario**, essendo rimessa alla **sola** volontà del concessionario, evocato in giudizio, la **facoltà** di **chiamare in causa***"

l'ente creditore".

Nonostante tali approdi **ermeneutici** siano scaturiti da controversie avverso gli atti della **riscossione** emessi da **Equitalia** o da **altri** concessionari del **servizio di riscossione**, essi **conservano** il loro valore anche **oggi**, ove le attività di riscossione sono svolte da **Agenzia delle Entrate Riscossione** (ente che da poco più di un anno ha assunto le **funzioni** della soppressa Equitalia ed è **subentrato** nei suoi **rapporti** giuridici, anche **processuali**).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)