

## I CRITERI DI LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE DEL CENTRO OPERATIVO

### ***Premessa.***

Recenti orientamenti della Corte di Cassazione hanno riaperto il dibattito circa i limiti dei poteri impositivi del Centro Operativo di Pescara e della sua legittimazione processuale.

I passaggi argomentativi che articola la Corte, infatti, non contribuiscono a chiarire né la natura delle attribuzioni amministrative devolute al Centro Operativo, né il legame e, al tempo stesso, le diversità, che uniscono i differenti criteri di competenza amministrativa e di legittimazione passiva processuale, anche alla luce delle modifiche apportate dall'art. 28, comma 2, D.l. 31.05.2010, n. 78 (conv. con modif. nella L. 30.07.2010, n. 122). Tale norma, infatti, ha introdotto disposizioni in deroga ai criteri generali che disciplinano la competenza degli Uffici in materia di accertamento ed ha modificato le norme processuali che regolano sia la competenza per territorio delle Commissioni tributarie, sia l'individuazione delle parti nel processo tributario.

### ***Le competenze amministrative del Centro Operativo.***

L'istituzione dell'Agenzie delle Entrate<sup>1</sup> ha comportato un adattamento *ex lege* di tutte le norme processuali in tema di contenzioso tributario, che hanno recepito l'intervenuto mutamento soggettivo rispetto agli Uffici del Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>2</sup>; sotto il profilo processuale, dunque, parti nel giudizio tributario sono divenuti gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso l'adeguamento dell'articolo 10 del D.Lgs 546/1992, nella misura in cui lo stesso disponeva che sono parti nel processo tributario, oltre naturalmente al ricorrente, "*l'Ufficio del Ministero delle Finanze ...omissis... che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'Ufficio è un Centro di Servizio, l'Ufficio delle Entrate del Ministero delle Finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso*".

Il punto è importante, in quanto la Corte di Cassazione, con la sentenza 12/11/2010, n. 23003<sup>3</sup>, ha operato, invece, riferimento diretto ai Centri di Servizio, affermando che i Centri Operativi "*hanno piena autonomia di istruzione e decisione in materia di rimborso o accredito, senza che possa venire meno la loro legittimazione a stare in giudizio, anche perché hanno acquisito alcune competenze prima attribuite ai Centri di Servizio*"<sup>4</sup> e che, per altro verso, "*il Centro di Servizio è in linea generale privo di legittimazione in relazione ad atti ad esso ascrivibili, spettando quella sostanziale del rapporto tributario all'Ufficio delle entrate titolare dello stesso*".

Corollario di questo ragionamento, secondo la S.C., è che "*non ha alcun rilievo il fatto la legittimazione processuale di tali centri possa ricuperarsi in virtù del richiamo di cui all'art. 20, comma 3, D.Lgs. 546/1992 nel quadro delle modalità relative alla pro-*

<sup>1</sup> D.Lgs n. 300 del 30/07/1999, articoli 56 e ss.

<sup>2</sup> Così Cass., Sez. Trib., 15/11/2002, n. 16122, in Corr. Trib. n. 7/2003, 553 ss; Cass., Sez. Un., 29/04/2003, n. 6633, in Corr. Trib. 2003, 1980, con commento di TINELLI "*Le SS.UU. risolvono l'enigma sulla legittimazione processuale dell'Agenzia delle Entrate*"; nella prassi v. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 71/E del 30/07/2001 in Corr. Trib. n. 39/2001, 2951.

<sup>3</sup> Cass., Sez. Trib., 12/11/2010, n. 23003, in GT, Riv. Giur. Trib., 2011, 5, 412 ss, con nota di C. CALIFANO, *La Cassazione definisce i criteri di legittimazione processuale del Centro operativo nelle controversie sui crediti d'imposta*.

<sup>4</sup> Per una completa disamina sulle competenze che erano devolute ai Centri di Servizio, si v. DEL FEDERICO, *Le competenze dei Centri Operativi di Pescara e Venezia*, in A.A.V.V., *Il dialogo tra fisco e contribuente*, Torino 2004, 253; TOMASSINI, "*Le nuove competenze sulle istanze di rimborso*", in Corr. Trib. 33/2002, 2967.

*posizione dei ricorsi, atteso che ciò attiene esclusivamente a quelli contro il ruolo, formato dal centro di servizio [...] e nei ricorsi contro i provvedimenti di rimborso contenenti errori o duplicazioni addebitabili solo al centro di servizio”.*

Sulla base di queste premesse, viene dunque stabilito che non possono aver alcun rilievo le previsioni di segno diverso contenute nel decreto direttoriale istitutivo dei Centri Operativi che è, secondo la Corte, un “*mero atto amministrativo*” di attivazione degli stessi, che illustra le “*modalità operative di esercizio dell’azione di accertamento da parte dei centri operativi*”, nonché gli adempimenti specifici cui sono tenuti gli Uffici, non potendo tale atto amministrativo sostituirsi alla normativa primaria.

Tali norme primarie vengono individuate dalla Cassazione nell’art. 10, D.lgs 546/1992 e nell’art. 10, comma 1, lett. b, D.l. 138/2002 che, secondo l’analisi ricostruttiva operata dai supremi Giudici, non prevedono per i Centri Operativi una “*competenza per territorio derogatoria a quella generale ed esclusiva di Pescara, a meno che non si tratti di ricorsi contro i provvedimenti di rimborso contenenti errori o duplicazioni addebitabili solo al centro operativo, alla stregua di quello dei servizi*”.

Ora, pare doveroso evidenziare che la Cassazione, nel suo *iter* argomentativo, non menziona il contenuto dell’attuale formulazione dell’art. 10, D.Lgs 546/1992 che, a far data dal 31.05.2010, a seguito delle più volte menzionate modifiche apportate dall’art. 28, comma 2, D.l. 78/2010, aggiunge alle parti del processo tributario anche le “*altre articolazioni dell’Agenzia delle Entrate, con competenza in tutto o parte del territorio nazionale, che dovranno essere individuate mediante regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle Entrate di cui all’art. 71, D.lgs. 30.07.1999, n. 300, nell’ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell’Agenzia*”.

Il punto necessita una più approfondita ricostruzione.

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 7.12.2000, n. 220441<sup>5</sup>, ha definito la tempistica della soppressione dei Centri di Servizio, ha dettato apposite norme transitorie ed, infine, ha istituito i Centri Operativi di Pescara e di Venezia. Tale provvedimento ha, inoltre, stabilito che tutte le competenze attribuite ai soppressi Centri di Servizio, che non siano state espressamente devolute ai Centri Operativi di Venezia e di Pescara, vengono affidate agli Uffici locali dell’Agenzia delle Entrate competenti per territorio<sup>6</sup>.

Su tale problematica parte della dottrina ha ritenuto che il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate contenesse profili di illegittimità in quanto, disponendo la soppressione dei Centri di Servizio, si era di fatto sovrapposto al D.P.R. 26.03.2001, n. 107 recante il regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, risultando, in tal modo, “*non solo inutile, ma anche illegittimo nella misura in cui ha ritenuto di poter disciplinare il momento della cessazione delle funzioni stesse*”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Successivamente a tale disposizione, il Direttore dell’Agenzia delle Entrate ha emanato un ulteriore provvedimento in data 28 dicembre 2001, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 6 dell’8/12/2001, contenente nello specifico disposizioni riguardanti talune attribuzioni del Centro Operativo di Pescara.

<sup>6</sup> La natura ed il tipo di competenze trasferite agli Uffici locali sono state esemplificate e chiarite dalle risoluzioni del 12/06/2001 n. 89/E e del 22/04/2002 n. 123/E.

<sup>7</sup> In questi termini FRANSONI, *La soppressione dei Centri di Servizio*, in Corr. Trib. 11/2002, 989; dello stesso avviso GLENDI, *Interpello del residente all’estero sull’organo abilitato al rimborso di ritenute illegittime*, in Corr. Trib., 5/2004, 409, il quale ritiene che “*appare dubbia la legittimità dei provvedimenti adottati dal Direttore dell’Agenzia con i quali sono state trasferite dette competenze ad un organo interno come il Centro Operativo di Pescara che né la legge, né lo Statuto, direttamente prevedono*”.

Secondo il suddetto orientamento, il D.P.R. 107/2001 avrebbe già disposto la soppressione dei Centri di Servizio antecedentemente al provvedimento del Direttore dell’Agenzia; quest’ultimo pertanto, in quanto atto di natura amministrativa, non sarebbe stato quindi in alcun modo idoneo a produrre effetti derogatori rispetto a quanto disposto dalla legge, non avendo potuto disporre *“lì dove vi sia una norma di rango superiore che già disciplini compiutamente la struttura organizzativa nelle sue articolazioni e nelle relative funzioni”*<sup>8</sup>. In questo senso, il potere di *“autorganizzazione”* interna spetta certamente all’Agenzia, ma è stato tuttavia sottolineato, da tale dottrina, come il suddetto potere fosse comunque subordinato al principio di legalità ed incontri quindi *“il limite della presenza di norme di rango superiore che già diversamente disciplinano le competenze della propria struttura organizzativa”*<sup>9</sup>.

Ora, come è già stato osservato sul punto<sup>10</sup>, l’art. 23 del D.P.R. 107/2001, abroga tutte le norme relative all’Amministrazione finanziaria incompatibili con il D.Lgs 300/1999, ma lo fa ad eccezione, tra gli altri, dell’articolo 10 del D.P.R. 28.11.1980 n. 787 e dell’articolo 40 del D.P.R. 27.03.1992 n. 287, contenenti, rispettivamente, disposizioni in materia di competenza processuale ed amministrativa dei Centri di Servizio. Il punto è, dunque, capire se il D.P.R. 26.03.2001 n. 107 ha inteso abrogare i Centri di Servizio o ne ha più semplicemente eliminato le competenze devolvendole agli Uffici locali dell’Agenzia.

Il disposto normativo di cui alla lettera *“z”* dell’art. 23 del D.P.R. 107/2001 indica che il D.P.R. 787/1980, recante le norme sulle competenze, sulle attribuzioni e sul personale dei Centri di Servizio del Ministero delle Finanze, è integralmente abrogato ad eccezione del menzionato art. 10 concernente la disciplina dei ricorsi contro le iscrizioni a ruolo. E’ bene mettere in rilievo che la suddetta norma si inquadra nel regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, nel cui ambito le funzioni relative ai Dipartimenti delle Entrate, in virtù delle disposizioni di cui agli artt. 56, 57 e seguenti del D.lgs 300/1999, sono state affidate alla gestione delle Agenzie fiscali, alle quali sono stati trasferiti i relativi rapporti giuridici, i poteri e le competenze, ora esercitati secondo la disciplina dell’organizzazione interna di ciascuna Agenzia.

La soluzione secondo cui, attraverso l’abrogazione del D.P.R. 787/1980 il Legislatore ha inteso eliminare i Centri di Servizio trasferendo al contempo le relative competenze agli Uffici locali, trova un riscontro laddove l’art. 5, punto 4, del Regolamento di amministrazione della Agenzia delle Entrate consente di articolare le funzioni operative dell’Agenzia attraverso gli Uffici locali, la cui gestione è regolata con atto del Direttore dell’Agenzia. Come emerge poi dall’articolo 7 dello Statuto dell’Agenzia delle Entrate, il Direttore svolge tutte le attribuzioni non espressamente assegnate dalla legge e dallo stesso Statuto ad altri organi<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Così ancora FRANSONI, *“La soppressione dei Centri di Servizio*, cit., 989. L’A. sottolinea inoltre come la fissazione di una data di soppressione dei Centri di Servizio da parte del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia *“si risolve, in sostanza, in una proroga dell’attribuzione di funzioni ai Centri di Servizio e, quindi, in un’inammissibile deroga a quanto previsto dal D.P.R. 107/2001”*.

<sup>9</sup> Sul punto precisa GLENDI, in *“Interpello del residente all’estero sull’organo abilitato al rimborso di ritenute illegittime*, cit., 409, che *“come nel caso di specie, la struttura organizzativa ha innegabili riflessi esterni, incidendo ..... sulla legittimazione processuale passiva..... e sulla consequenziale individuazione della Commissione (Tributaria) competente a pronunciarsi in merito”*

<sup>10</sup> CALIFANO, *Controversie in tema di crediti di imposta, Centro Operativo e profili di competenza territoriale*”, in *TributImpresa*, 2004, 5, 55 ss.

<sup>11</sup> In ordine alle attribuzioni del Direttore dell’Agenzia delle Entrate cfr. altresì gli artt. 66; 67, comma 1; 68, comma 1; 71, comma 3, lett. *“a”* del D.Lgs 300/1999.

Se dunque il D.Lgs 300/1999 ha trasferito dal Ministero delle Finanze alle Agenzie fiscali tutti i rapporti giuridici, i poteri e le competenze, il successivo Regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze, di cui al D.P.R. 107/2001, che ha abrogato i Centri di Servizio come struttura organizzativa del Ministero delle Finanze, non avrebbe potuto incidere sulla cessazione delle funzioni esercitate dai medesimi. Ciò in quanto il potere di gestire tali funzioni era già stato affidato alle Agenzie fiscali *ex art. 57 del D.lgs 300/1999*, le quali esercitano siffatte attribuzioni attraverso Uffici locali individuati mediante atti del Direttore dell'Agenzia *ex art. 5, punto 4 del Regolamento di Amministrazione*.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia, in questa prospettiva, sembra dunque aver solamente disposto le modalità ed i tempi per la fattuale cessazione delle funzioni dei Centri di Servizio, di cui era già stata disposta la soppressione con norma di legge. Invece il D.P.R. 107/2001 non fa cenno ai Centri di Servizio ma si limita ad abrogare le norme che disciplinavano le loro funzioni.

L'articolo 7, comma 2, dello Statuto dell'Agenzia inoltre specifica che *“i Centri di Servizio continuano ad operare, quali Uffici periferici dell'Agenzia, fino a che le attività conseguenti al controllo formale delle dichiarazioni relative agli anni di imposta sino al 1997 non sono completate o assegnate ad altri Uffici”*, il che è avvenuto proprio attraverso il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001 n. 220441 che ha devoluto le attribuzioni dei Centri di Servizio agli Uffici locali, con esclusione delle specifiche competenze trasferite ai Centri Operativi.

A questo punto, a margine delle considerazioni svolte e per quanto attiene i profili qui di interesse, si possono valutare quali siano i riflessi di carattere applicativo.

Da un lato infatti si è avuta la cessazione delle funzioni svolte dai Centri di Servizio con la perdita, da parte degli stessi, di ogni loro competenza; dall'altra parte si è avuta, attraverso un provvedimento amministrativo del Direttore dell'Agenzia, l'attribuzione di funzioni specifiche ai neo-istituiti Centri operativi di Pescara e di Venezia. In tale contesto, il criterio generale della competenza territoriale dell'Ufficio non è stato, formalmente, oggetto di specifica disposizione in seguito alla concentrazione di tutte le competenze in capo a due soli Centri Operativi su tutto il territorio nazionale, ragion per cui la competenza amministrativa si individua in base all'Ufficio locale nella cui circoscrizione è presente il domicilio fiscale del contribuente (art. 31, comma 2, D.P.R. 600/1973).

La concentrazione di specifiche attribuzioni in capo ai Centri Operativi, in base al contenuto che emerge dal provvedimento amministrativo che li istituisce, individua la competenza *ratione materiae* dell'Ufficio legittimato a ricevere l'istanza. Ciò significa che l'istanza deve essere presentata presso l'Ufficio che, sul piano formale, effettua i controlli documentali e telematici, così come disposto in base alle competenze riconosciute al Centro Operativo. Per le verifiche “sostanziali” (ad esempio in ordine alla veridicità del contenuto delle istanze presentate), il criterio generale cui fare riferimento continua ad essere quello che stabilisce la competenza territoriale degli Uffici locali nella cui circoscrizione è presente il domicilio fiscale del contribuente.

In questo quadro di riferimento è intervenuto, da ultimo, l'art. 28, comma 2, D.l. 78/2010, che ha previsto apposite articolazioni dell'Agenzia, dotate di legittimazione processuale, con competenza in tutto o parte del territorio nazionale, da individuare mediante regolamento di amministrazione di cui all'art. 71, D.lgs. 30.07.1999, n. 300; il successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28.01.2011, n.

16271<sup>12</sup>, ha individuato le articolazioni suddette nel Centro Operativo di Pescara e nella sua struttura decentrata di Reggio Calabria e ne ha, inoltre, disciplinato le modalità di svolgimento del relativo contenzioso.

In attuazione delle predette disposizioni, è stata dunque rivista l'articolazione interna del Centro Operativo di Pescara per renderla funzionale alle nuove attribuzioni, collocandolo alle dipendenze della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

L'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, afferma che *“il Centro operativo di Pescara ha poteri di istruttoria e di eventuale attribuzione del beneficio, ma non ha potestà impositiva, con la conseguenza che la legittimazione processuale spetta sempre alla Direzione provinciale determinata con riferimento al domicilio fiscale del contribuente”*<sup>13</sup> e ciò sarebbe avvalorato dall'art. 10, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, secondo cui se l'ufficio è un Centro di Servizio, la legittimazione processuale incombe sull'Ufficio delle Entrate al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. Ad avviso della Cassazione, dunque, *“l'ente impositore è pur sempre l'Agenzia delle Entrate, che, nella specie, si avvale della competenza tecnica del Centro Operativo”*. Ragionando diversamente, precisano i supremi Giudici, si derogherebbe alla regola del domicilio fiscale del contribuente, con aggravio e del suo pieno diritto di difesa.

Da ultimo, la giurisprudenza di legittimità ha stabilito, fermi i criteri stabiliti nella sua precedente giurisprudenza in punto a competenza territoriale della Commissione tributaria di Pescara in ordine alle controversie relative agli atti emesso da quest'ultimo, che *“occorre distinguere tra provvedimento di revoca del credito di imposta, che costituisce manifestazione di disconoscimento della spettanza del beneficio (e, come tale, attratto nella competenza funzionale del Centro Operativo di Pescara), e atto di recupero per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati, ove invece, ai sensi dell'art. 1, commi 421 e 423, l. 311/2003, viene individuata la competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in base al criterio ordinario del domicilio fiscale del contribuente”*<sup>14</sup>.

Rimane da definire quale sia la legittimazione processuale del Centro, in considerazione del fatto che l'art. 28 del D.l. 78/2010 ha modificato l'art. 4 e l'art. 10 del D.lgs 546/1992.

### ***Il criterio di competenza territoriale del Giudice tributario.***

L'indirizzo espresso dalla Cassazione poggia sull'assunto che l'art. 10, D.Lgs 546/1992 non prevede esplicitamente i Centri Operativi quali parti del processo tributario; al fine di interpretarne il suo contenuto, la Corte non ha, tuttavia, tenuto conto che nell'attuale formulazione della norma (in vigore dal 31.05.2010), è previsto che siano parti del processo tributario anche le *“altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza in tutto o parte del territorio nazionale”*. Tali articolazioni sono poi state individuate, come detto, dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28.01.2011, n. 16271, che le ha indicate nel Centro Operativo di Pescara e nella sua struttura decen-

<sup>12</sup> Sul punto specifico si v. circ. del 15.02.2011, n. 4/E, 10, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it).

<sup>13</sup> Cass., Sez. Trib., 12/11/2010, n. 23003, cit.; cfr. anche, *in teminis*, Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21797, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it).

<sup>14</sup> Cass., Sez. Trib., 27/07/2012, n. 12662, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it).

trata di Reggio Calabria, disciplinandone altresì le modalità di svolgimento del relativo contenzioso.

Parimenti, l'affermazione della Cassazione, secondo cui la legittimazione processuale si determina in base al domicilio fiscale del contribuente, non considera, nel caso di specie, il disposto dell'art. 4, D.lgs 546/1992, che, anch'esso modificato dal D.l. 78/2010, prevede, che “... se la controversia è proposta nei confronti di un Centro di Servizio o di altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza in tutto o parte del territorio nazionale ...., è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso”.

Nel caso di proposizione di un'istanza tesa al Centro Operativo di Pescara, ufficio competente, dal punto di vista amministrativo, a ricevere tale istanza, ma diverso dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente stesso, emerge che, se è vero che la legittimazione processuale passiva deve essere attribuita all'Ufficio territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente, è altresì vero che, nel differente caso in cui il contribuente presenti un'istanza ad un Ufficio diverso da quello che ha sede nella circoscrizione del suo domicilio, come nel caso del centro Operativo di Pescara, la *legittimatio ad processum* spetta all'Ufficio che ha rifiutato in maniera espressa o tacita l'istanza del contribuente, ai sensi dell'art. 4, D.lgs 546/1992, che individua il criterio territoriale di competenza del giudice tributario in base alla circoscrizione ove ha sede l'Ufficio che ha emanato l'atto impugnabile.

L'individuazione della competenza delle Commissioni tributarie, infatti, “*resta ancora al puro dato formale della sede dell'Ufficio che ha emanato l'atto*”<sup>15</sup>. Nel processo tributario infatti, la competenza si determina unicamente attraverso il criterio territoriale, non essendo prevista una ripartizione della giurisdizione tributaria mediante i criteri di competenza per materia o per valore.

La portata delle suddette norme delinea la rilevanza, ai fini della competenza territoriale, dell'Ufficio che ha emanato l'atto di diniego, nei confronti del quale va dunque proposta la controversia<sup>16</sup>.

Il criterio di competenza territoriale delle Commissioni Tributarie, definito inderogabile dall'articolo 5, comma 1, trova giustificazione nel collegamento tra localizzazione dell'Ufficio che ha emesso l'atto e la Commissione Tributaria Provinciale situata nella circoscrizione ove ha sede tale Ufficio. Tale collegamento è motivato dall'esigenza di ancorare la competenza territoriale del giudice alla sede dell'Ufficio attraverso un legame tra esercizio del potere amministrativo di controllo ed esercizio della funzione giurisdizionale<sup>17</sup>.

### ***Valutazioni conclusive.***

L'attuale orientamento della Cassazione non pare compiere un'approfondita analisi delle norme processuali.

---

<sup>15</sup> In questi termini DELLA VALLE, *La competenza*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino 1998, 80; sul punto cfr. MICCINESI, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione –Menchini - Miccinesi, Milano, 2004, 37 ss.; GIRELLI, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di Ficari - Della Valle - Marini, Padova 2008, 337 ss.

<sup>16</sup> Così BASILAVECCHIA, “*Considerazioni in tema di (apparente) incompetenza territoriale e di (effettiva) carenza di legittimazione passiva nel processo tributario*”, in Riv. Dir. Trib., 1992, II, 1017.

<sup>17</sup> DELLA VALLE, “*La competenza*”, cit., p. 83 ss., cfr. sul punto, GIOVANNINI, “*Competenza ed incompetenza territoriale delle Commissioni Tributarie*”, in Dir. Prat. Trib., 1997, I, p. 59 ss.

Il D.l. 78/2010 deroga al criterio di attribuzione della competenza degli Uffici in base al domicilio fiscale del contribuente: dovrebbe quindi risultare chiaro che l'eventuale diniego deve essere impugnato dinanzi alla CTP di Pescara e non avanti al giudice determinato con riferimento al domicilio fiscale del contribuente; difatti, in attuazione di quanto previsto dal citato art. 28, comma 2, D.L. 78/2010, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28.01.2011, n. 16271, dispone che per le controversie proposte nei confronti di atti del Centro Operativo *“relativi ad istanze presentate per la fruizione dei crediti di imposta, permangono le regole ordinarie previste dal D.Lgs 546/1992, in base alle quali è competente la commissione Tributaria Provinciale di Pescara ed il Centro operativo è parte nel processo dinanzi alla stessa Commissione”* (punto 5.2).

La Cassazione argomenta che *“il Centro Operativo ha sì il potere di istruttoria, controllo ed eventuale attribuzione del beneficio inerente al credito di imposta, ma non quello impositivo e, quindi, la legittimazione nel processo, giacché questa spetta unicamente all'ente impositore, che è l'Agenzia, ufficio del domicilio fiscale del contribuente”*.

La distinzione operata tra Agenzia delle Entrate quale *“ente impositore”* e Centro Operativo, quale soggetto a cui va riconosciuta una *“competenza tecnica”* per *“l'istruttoria della pratiche”* ad esso devolute non conduce nel processo, secondo la Corte, ad una *“competenza per territorio derogatoria rispetto a quella generale”*.

Viene dunque affermato che il Centro Operativo di Pescara ha poteri di istruttoria e di eventuale riconoscimento del credito o del rimborso richiesto, ma non ha, invece, potestà impositiva, con la conseguenza che la legittimazione processuale spetterebbe sempre all'Ufficio ove ha sede il domicilio fiscale del contribuente.

Negare, come fa la Cassazione, il potere impositivo del Centro Operativo pare, tuttavia, argomento che non trova riscontro nel dato positivo e che porterebbe a soluzioni inverosimili, come quella di non riconoscere potestà impositiva al Centro per gli atti emessi nei confronti dei soggetti non residenti.

L'intento espresso dalla Cassazione, finalizzato ad evitare che il contribuente possa subire un *“aggravio”* nell'esercizio della sua attività in sede processuale se costretto a difendersi in una sede lontana dal suo domicilio, conduce, dunque, ad un limite non ben definito tra legittimazione passiva del resistente e competenza del giudice.

I passaggi argomentativi che compie la Corte, infatti, non chiariscono né la natura delle attribuzioni amministrative devolute al Centro Operativo, né il legame e, al tempo stesso, le diversità, che uniscono i differenti criteri di competenza amministrativa e di legittimazione passiva processuale, anche alla luce delle più recenti modifiche apportate dall'art. 28, comma 2, D.l. 31.05.2010, n. 78 (conv. con modif. nella L. 30.07.2010, n. 122), che ha introdotto disposizioni in deroga ai criteri generali che disciplinano la competenza degli Uffici in materia di accertamento ed ha modificato le norme processuali che regolano sia la competenza per territorio delle Commissioni tributarie, sia l'individuazione delle parti nel processo tributario.

Oltre a ciò, la giurisprudenza di legittimità muove da un assunto errato: il Centro Operativo, infatti, secondo la Corte, non avrebbe potestà impositiva, ma solo una *“competenza tecnica”* per *“l'istruttoria”* delle pratiche ad esso devolute.

Tali affermazioni, peraltro avversate dalla stessa Amministrazione finanziaria nella vicende processuali che hanno dato origine al citato indirizzo, non trovano alcun riscontro nel dato positivo; oltre a ciò, si arriverebbe a soluzioni inverosimili come quella di non riconoscere, ai provvedimenti emessi dal Centro Operativo, natura di atti impugnabili (in quanto espressivi non dell'esercizio di una potestà impositiva, ma solo di una com-

petenza istruttoria e tecnica); infine, come già indicato, l'asserita "carenza di potere impositivo" del Centro Operativo, condurrebbe a risultati inconcepibili per i non residenti. La Corte trascura poi di approfondire e di chiarire il raccordo tra competenza territoriale sotto il profilo amministrativo e competenza territoriale sotto il profilo processuale, affermando che il Centro Operativo è sfornito di rilevanza "esterna", con conseguente assenza di legittimazione processuale.

La Corte, infatti, da un lato ammette implicitamente la legittimazione del Centro Operativo di Pescara ma, al contempo, afferma che, pure se il provvedimento impugnato è stato emesso dal Centro Operativo, la Commissione Tributaria Provinciale di Pescara non è processualmente competente.

Utilizzando la soluzione adottata dalla Cassazione, si profilerebbe l'ipotesi, nei casi di impugnazione di dinieghi di attribuzione di crediti d'imposta, di dover chiamare in giudizio il Centro Operativo di fronte al giudice individuato con riferimento al domicilio fiscale del contribuente<sup>18</sup>. Soluzione, che, a ben vedere, se da un lato non crea un aggravio per la difesa del contribuente, come afferma la Cassazione, finisce per rendere assai problematico, di converso, il diritto di difesa del Centro Operativo.

Il punto della questione andava forse ricercato nell'individuazione dell'Ufficio a cui il contribuente è tenuto a rivolgere l'istanza: infatti solo l'Ufficio che è legittimato a ricevere la richiesta del contribuente è l'organo cui è attribuito il potere di dare seguito all'istanza stessa.

*Christian Califano*  
*Università di Chieti-Pescara*

---

<sup>18</sup> Sul punto v. CISSELLO, *Legittimazione processuale del Centro Operativo di Pescara*, in *Il Fisco*, 2010, 44, 7193.