

L'esigenza di cautela tutelare nella procedura di mediazione tributaria

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 16 Gennaio 2013

all'introduzione dell'istituto della mediazione non è corrisposta una adeguata revisione e sincronizzazione delle norme già esistenti che disciplinano il processo tributario; ciò ha comportato una compressione dei diritti del contribuente nonché creato difficoltà applicative ai professionisti addetti al contenzioso tributario. A cura di Maria Leo e Leonardo Leo.

La mediazione tributaria: premessa

L'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel D.lgs. n. 546/92, l'art. 17-bis rubricato: *"Il reclamo e la mediazione"*. All'aggiunta di questo articolo non è corrisposta una adeguata revisione e sincronizzazione delle norme già esistenti che disciplinano il processo tributario. Ciò ha comportato una compressione dei diritti del contribuente nonché creato difficoltà applicative agli operatori del sistema. I possibili disagi che si presenteranno sono tanti, ma il presente scritto si soffermerà sull'esigenza di tutela cautelare del contribuente nello more di questo

nuovo procedimento chiamato comunemente "mediazione". In effetti, il nome "mediazione" potrebbe apparire alquanto "invitante", quasi a voler invitare il cittadino ad un dialogo aperto e paritario con l'Amministrazione Finanziaria al fine di evitare le lungaggini e l'alea del giudizio. In realtà, alla luce delle analisi che verranno effettuate, vedremo che la parola che meglio si addice è "ingannevole" a causa delle insidie insite nello stesso. In relazione all'esigenza cautelare a fronte degli atti reclamabili vi è da dire che i presupposti richiesti per la sua esistenza si individuano nel *fumus boni iuris* e nel *periculum in mora*. Per quanto concerne il primo, nell'ambito del reclamo, si farà riferimento alle eccezioni di diritto e di merito riportate nello stesso reclamo. Per quanto concerne il secondo si farà riferimento al pregiudizio che il contribuente può subire in caso di esecuzione dell'atto reclamato. A tal fine non deve trarre in



inganno il fatto che gli atti reclamabili riportino importi per così dire modesti (valore non superiore ai 20.000,00 €). In effetti non bisogna dimenticare che tale valore viene preso in considerazione al netto di interessi e sanzioni e, inoltre che, tale importo rapportato con l'attuale crisi economica generale, appare senza dubbio considerevole.

La natura del reclamo

Il primo ostacolo da superare in questa folle corsa verso la giustizia e la tutela del contribuente è senz'altro la natura da attribuire al reclamo: atto amministrativo o atto processuale? La risposta è di estrema importanza perché dalla stessa dipende il prosieguo di tante vicissitudini legate all'atto. Inoltre, la risposta appare alquanto ardua se si pensa che reclamo e ricorso non sono due atti distinti e che la fase introduttiva del giudizio si scinde in tre, anziché in due, momenti diversi: la notificazione del "ricorso" resta invariata, ma, nel momento in cui essa avviene, l'atto non può svolgere la funzione che gli è propria, essendo provvisoriamente degradato a reclamo, cioè a istanza di revisione dell'atto contro cui si "ricorre"; vi è poi un tempo intermedio in cui si sviluppano reclamo e mediazione e, solo successivamente, decorre il termine per la costituzione in giudizio¹.

Sulla natura amministrativa

Per quanto concerne la natura amministrativa che taluni vorrebbero attribuire al reclamo vi è da dire che, con il reclamo, si dà inizio ad un vero e proprio procedimento amministrativo. Il procedimento si svolge dinanzi ad una struttura dell'Ufficio, autonoma e diversa da quella preposta all'istruttoria dell'atto oggetto di mediazione, cui è affidato il compito di valutare criticamente i profili di legittimità e di fondatezza degli atti e, quindi, anticipare ogni prevedibile pronuncia di annullamento in sede contenziosa. La mediazione tributaria, quindi, sarebbe un rimedio amministrativo paraprocedurale che, a differenza degli altri istituti deflattivi del contenzioso, ha portata generale e obbligatoria.² Sotto questo punto di vista, quindi, la mediazione consentirebbe di risolvere una potenziale lite prima che questa venga sottoposta al vaglio del giudice. Pertanto, trattandosi di una fase pre-contenziosa, la mediazione rappresenterebbe solo l'inizio di un procedimento amministrativo, al termine del quale il reclamo produrrebbe gli effetti del ricorso. Questo significa che gli effetti processuali del reclamo si produrrebbero solo quando la fase del reclamo è esaurita e il reclamo stesso si trasforma (come da bruco in farfalla) da istanza presentata all'A.E in via amministrativa per un suo riesame (una sorta di autotutela), in atto tipico del processo ossia in ricorso. Certo è che considerando la presentazione del reclamo come l'inizio di una fase esclusivamente amministrativa diventa assai problematico individuare il *dies a quo* per la costituzione in giudizio della parte ricorrente. In effetti, se prima coincideva con la notificazione del ricorso, ora coincide

con la fine della fase amministrativa suddetta e quindi con la fine della mediazione, avendo, così, termini diversi a seconda dell'esito di quella fase con il contestuale crescere di dubbi nel contribuente e rischi di pronunce di inammissibilità se quei termini non vengono rispettati.

Sulla natura processuale

Alle anzidette prospettive si contrappone quella che vuole attribuire al reclamo natura processuale. Tanto se si pensa che, in realtà, nel momento in cui si propone il reclamo si impedisce la definitività dell'atto reclamato/impugnato. Inoltre, visto che gli altri articoli del D.Lgs. n. 546/92 non sono stati affatto modificati, bisogna adattare la mediazione stessa al contenuto di tali articoli. Si pensi, ad esempio, all'art. 40 del D. Lgs. n. 546/92 che disciplina l'istituto della interruzione richiamando le norme sul processo civile, ma con alcune modifiche peculiari del processo tributario. Con tale norma, il legislatore, ha inteso tutelare il diritto di difesa del contribuente in presenza di specifici eventi che potrebbero condizionarne l'esercizio nonché garantire l'effettività del contraddittorio. Il predetto art. 40 esplicitamente prevede: *"1. Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:*

- a. il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;*
- b. la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.*

2. L' interruzione si ha al momento dell' evento se la parte sta in giudizio personalmente e nei casi di cui al comma 1, lettera b). In ogni altro caso l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce". Alla luce del dato letterale dell'articolo succitato, perché l'interruzione possa verificarsi, è sufficiente che il ricorso sia stato proposto, ossia che sia stato notificato, oppure inviato, oppure depositato³. Inoltre, in un'ottica di conservazione di tutela dei Diritti del Contribuente, quell'inciso "dopo la proposizione del ricorso" deve intendersi come "dopo la proposizione del reclamo" e non già dopo l'esaurimento della fase amministrativa. Ciò perché gli eventi dell'art. 40 potrebbero verificarsi durante la suddetta fase amministrativa, creando, così, grosse difficoltà per il contribuente (o chi per lui) che non ha potuto in tal modo completare il procedimento di mediazione. In effetti, se il ricorso (vedi reclamo alla fine della faticosa fase di mediazione quindi reclamo con effetti del ricorso) è stato già depositato non vi sono problemi. Infatti, coloro che vorranno riprendere il processo interrotto lo faranno secondo le forme stabilite dall'articolo 43 del D. Lgs. n. 546/92, ossia, entro sei mesi dalla data in cui è cessata la causa che ha determinato l'interruzione, tramite presentazione di un'istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'art. 30. Oppure (comma secondo):

2. Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma

Oppure (comma terzo):

3. La comunicazione di cui all'art. 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati dall'art. 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte.

Ora se al reclamo si attribuisce natura processuale, gli effetti dell'articolo 40 si ripercuoteranno anche nella fase di mediazione. Conseguentemente, chi ha diritto a riprendere il processo deve avere il diritto di riprendere anche la fase della mediazione. Mancherebbe, quindi, la norma che disciplina la ripresa del procedimento di mediazione essendo l'art. 43 rivolto solo all'ambito strettamente processuale. Il ragionamento appena fatto non ci sembra affatto peregrino e, anzi, è assolutamente in linea con la tutela del contribuente che, in caso di incidenti durante il percorso che porta, poi, al controllo giurisdizionale, debba avere ampie possibilità di scelta. Inoltre il quarto comma del predetto articolo 43 prevede: *“Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera a), si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell' evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742”*. L'espressione *“durante il termine per la proposizione del ricorso”*, a parere di chi scrive, deve leggersi come durante il termine per la proposizione del “reclamo”.

Il reclamo e il problema della sospensione dell'esecutività degli atti reclamabili

Uno dei maggiori problemi, denunciato dalla dottrina⁴ e che balza subito agli occhi degli operatori, è rappresentato dalla mancata previsione di una specifica disciplina dedicata alla sospensione degli atti reclamabili. Una disciplina che, sulla scia di quanto avviene per l'istituto dell'accertamento con adesione, sospenda l'esecuzione nello more del procedimento. Infatti, nella norma, non vi è scritto che la proposizione del reclamo sospende l'esecutività dell'atto reclamato (e non ancora impugnato). Ciò crea problemi importanti se si pensa che, aderendo ad una visione che attribuisce carattere amministrativo al reclamo, una sospensione giudiziale ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/92, si può chiedere solo quando è decorso il tempo della mediazione. Tale termine, come sappiamo, varia a seconda dell'epilogo della

mediazione stessa e trova la sua più lunga espressione nei 90 giorni dopo la sua proposizione nel caso non sia stato notificato l'accoglimento del reclamo oppure non si sia conclusa la mediazione. È ovvio però che nelle more del procedimento e a seconda dell'atto impugnato, il contribuente resti più o meno velocemente esposto ai rischi di una procedura esecutiva senza avere alcun tutela. Finora l'unica soluzione ufficiale è quella proposta dall'Agenzia delle Entrate⁵ che, in maniera chiara, sostiene che la sospensione giudiziale dell'esecuzione, ai sensi dell'art.47 del D.Lgs. n. 546/92, può essere richiesta alla Commissione Tributaria Provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale (pertanto, ritiene che questa fase sia puramente amministrativa) e che, quindi l'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione. Suggerisce, pertanto, di avanzare una sorta di richiesta di sospensione dell'atto. Lo fa riprendendo l'articolo 2-quater, comma 1-bis del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, che esplicitamente prevede: *"Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato"*. Ora, il richiamo effettuato nella Circolare n. 9 del 2012 non è del tutto a favore del contribuente se si pensa che la sospensione può essere accordata solo se l'atto reclamato appare illegittimo o infondato. Nella maggior parte delle ipotesi, poi, gli atti, prima impugnati ora reclamati, e difesi a spada tratta dal contribuente, che ritiene il più delle volte di aver subito un'ingiustizia, appaiono assolutamente fondati e legittimi agli occhi dei funzionari dall'Agenzia delle Entrate e, pertanto, non sospensibili. Sarebbe stato più opportuno, forse, un richiamo all'art. 39 del DPR n. 602/73 che, seppur limitato all'ipotesi di impugnazione del ruolo, dà facoltà all'Amministrazione Finanziaria di disporre la sospensione in tutto o in parte fino alla pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, senza alcun limite di sorta.

Il reclamo e l'iscrizione provvisoria

Entrando nello specifico dei problemi che potrebbero porsi con l'introduzione dell'art. 17-bis nel caso delle imposte riscosse a mezzo ruolo, potrebbe succedere che nella fase del reclamo intervenga già l'iscrizione a ruolo provvisoria. Direi che questa è un'ipotesi peregrina dato che, solitamente, l'iscrizione provvisoria non avviene immediatamente e nel momento in cui avviene, la fase del reclamo dovrebbe già essere conclusa e il reclamo/ricorso già depositato in Commissione tributaria. Altrimenti ci si dovrebbe domandare se sia ammissibile che, nelle more del reclamo, l'Agenzia delle Entrate possa procedere con l'iscrizione a ruolo. La risposta è negativa. Un simile comportamento si porrebbe in palese conflitto con la *ratio* del nuovo istituto⁶. Ciò prende le mosse dal fatto che la fase di reclamo/mediazione è, dal punto di vista strutturale, incompatibile con la prosecuzione della riscossione, visto che è funzionale alla definizione della lite.

Il reclamo e gli accertamenti esecutivi

Più complessa è invece la situazione riguardante i nuovi atti imposables di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2012. In questi casi l'atto di accertamento è già immediatamente esecutivo, anche se limitatamente ad un terzo in caso di impugnazione. Questo significa che, una volta scaduti i termini previsti dalla legge, ossia i 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, cui sommare i 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento per l'affidamento ad Equitalia ed infine, una sospensione di 180 giorni prevista dalla legge, l'Agente della Riscossione è legittimato a intraprendere l'esecuzione forzata. È, a questo punto, importante sapere che natura attribuire al reclamo. Ciò perché se il reclamo viene considerato un ricorso il contribuente deve versare le somme entro il termine per la sua presentazione a meno di non presentare, anzitempo, dinanzi alla Commissione tributaria una richiesta di sospensione ex art. 47 del D. Lgs. n. 546/92 (come vedremo meglio *infra*). Se, invece, al reclamo viene attribuita una natura puramente amministrativa allora sarebbe giusto ritenere che gli Uffici non possano procedere all'affidamento all'Agente della Riscossione prima che sia concluso il procedimento di mediazione. Termine che coincide con l'inizio per la costituzione in giudizio del ricorrente e con la prospettiva di ottenere una tutela cautelare dal giudice essendoci tutto il tempo se si tiene in considerazione la sospensione *ex lege* di 180 giorni. È anche vero, però, che la sospensione *ex lege* dei citati 180 giorni inibisce senza dubbio l'azione espropriativa ma non quella cautelare e conservativa e nemmeno quelle azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore (si pensi alla riscossione straordinaria). E comunque un affidamento anticipato delle somme all'Agente della riscossione, rispetto alla conclusione del reclamo, significherebbe dimezzare i tempi di analisi dell'eventuale istanza di tutela cautelate dinanzi al giudice con conseguente lesione della difesa del contribuente.

Il reclamo e la cartella di pagamento

La problematica più seria ed evidente si presenta quando oggetto del reclamo è la cartella di pagamento. Infatti, pur essendo un atto "non riconducibile all'attività dell'Agenzia delle Entrate"⁷, lo stesso diviene oggetto di reclamo sia quando il contribuente impugna il ruolo per contestarne la legittimità e il merito, sia quando si eccepisce la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate. In tutti questi casi, la corsa contro il tempo è evidente. L'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, infatti, stabilisce che le somme devono essere versate entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto. Questo fa venire meno quel lasso di tempo concesso agli atti imposables che permette una certa coordinazione tra il reclamo e la difesa del contribuente dalla loro esecuzione (a meno, sempre, di un affidamento anticipato delle somme all'Agente della riscossione e dell'applicazione di una

misura cautelare o conservativa). Senza dimenticare che il provvedimento emesso dall'Agenzia delle entrate il 30 marzo 2012⁸ che apporta delle modifiche ai fogli avvertenze della cartella di pagamento, seppur allinea i termini per la costituzione in giudizio, in quanto in caso di reclamo anche gli Agenti della riscossione dovranno attenderne la fase di conclusione, nulla dice in merito ad un'eventuale sospensione dell'esecutività dell'atto nelle more del procedimento. Ebbene, in questi casi, il contribuente è veramente sprovvisto di tutela perché non avrebbe alcun mezzo per avanzare una richiesta di sospensiva dell'atto se non quella suggerita dall'Amministrazione finanziaria ex art. 2-quater, comma 1-bis del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656. Come abbiamo visto il citato articolo prevede una sospensione solo nel caso in cui l'A.E. si trovi dinanzi ad un atto che ritiene già prima facie illegittimo. Quindi ottenere una sospensiva di questioni assolutamente dibattute tra contribuente e Agenzia delle Entrate dovrebbe essere un miraggio. Ci viene in mente, ad esempio, la questione legata alle cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600/73 e 54-bis del DPR n. 633/72, riguardanti il recupero dell'eccedenza di imposta Iva derivante da dichiarazione omessa nell'anno precedente. Ebbene, in questi casi è ovvio che le eccezioni riguardanti il ruolo sono numerose:

- illegittimità della metodologia accertativa, ossia il fatto che l'Agenzia delle entrate non può procedere ad un controllo automatizzato della dichiarazione nel momento in cui effettua delle vere e proprie valutazioni giuridiche (come affermato dalla sentenza della Corte di Cassazione, la n. 5318 del 3/04/2012);
- contestazioni riguardanti il merito della questione, ossia il fatto che la sostanza debba prevalere sulla forma, puntando la propria difesa sull'esistenza del credito emergente dalle liquidazioni periodiche;
- il diritto al credito non può essere subordinato all'inerzia dell'ufficio che non ha proceduto, prima dell'emissione del ruolo, all'accertamento induttivo ex art. 55 del DPR 633/72 (magari anche richiesto dal contribuente in sede di notifica dell'avviso bonario).

In tutti i casi sopra elencati il reclamo diventa obbligatorio. La lesione della tutela del contribuente da una azione espropriativa è evidente se si pensa alla distanza che vi è in questi casi tra la posizione del contribuente e quella dell'Amministrazione Finanziaria. Tanto se si pensa all'ultima circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate del 6/8/2012 n. 34/E che, sovvertendo la posizione espressa con la precedente circolare (la n. 74 del 2007) invita gli Uffici periferici a insistere, nei contenziosi instaurati, sulla legittimità del proprio operato. Ecco, in casi come quello in esame, come potrebbe l'Agenzia delle Entrate concedere, nella fase del reclamo, una sospensione dell'atto reclamato? Quello che si avrebbe in questi casi è una totale mancanza di tutela del contribuente.

Possibili rimedi

I possibili rimedi prospettati dalla dottrina a questa aberrante situazione sono sostanzialmente due. Il primo immagina che durante la fase deflattiva all'Agenzia delle entrate sia inibito l'avvio dell'esecuzione esattoriale. In caso contrario sarebbe possibile ipotizzare una responsabilità ex art. 2043 c.c. in capo all'Amministrazione finanziaria che, nonostante espressa istanza, non abbia accordato la sospensione del ruolo nelle more dell'esame del reclamo, ossia in un arco temporale lasciato a totale discrezionalità dell'Amministrazione medesima⁹. Tutto questo, in ossequio all'orientamento ormai consolidato, secondo cui l'attività della pubblica amministrazione deve svolgersi nel rispetto della regola generale del *neminem laedere* anche laddove caratterizzata da profili di discrezionalità¹⁰. In tale filone c'è poi chi, in maniera più radicale, per rimediare all'assurda esecuzione coattiva di somme oggetto di reclamo, profila una soluzione consistente nel richiede l'abolizione dell'anacronistica riscossione provvisoria dei tributi accertati. In tale modo, non solo verrebbe meno uno dei profili di irragionevolezza della norma sul reclamo, ma, in linea generale, l'impianto della riscossione dei tributi diverrebbe più aderente alla situazione che si è creata con le innovazioni di recente apportate su tale comparto.¹¹ Ma, con la soluzione suesposta, rimarrebbe, comunque, priva di tutela l'impugnazione delle cartelle di pagamento. L'altro filone, invece, giunge a profilare una evidente incostituzionalità dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 564/92¹². A tale conclusione si giunge partendo da un parallelismo tra la vecchia problematica della tutela cautelare durante il procedimento davanti ai centri di servizio e il nuovo art. 17-bis, non fosse altro per coglierne le divergenze o i punti in comune. In effetti, la problematica sulla applicabilità dell'art. 47 del D. Lgs. N. 546/92 si era già posta nel periodo della vigenza dell'art. 10 del DPR n. 787/1980, nel senso che nelle more tra la notifica del ricorso presso il centro di servizio e il suo deposito presso la Commissione tributaria (sei mesi), il contribuente che ne aveva interesse poteva avanzare nella citata sede giurisdizionale istanza di domanda cautelare. Tale teoria fu ritenuta da alcuni "un'operazione ermeneuticamente azzardata"¹³, da altri "assolutamente impraticabile"¹⁴. Alcune giurisprudenza¹⁵, invece, ritenne il ricorso depositato prima del termine dilatorio imposto dall'art. 10 del DPR n. 787/1980, dovesse ritenersi irricevibile e che, l'istanza cautelare in esso contenuta dovesse intendersi improcedibile. Lasciava, tuttavia, spiragli per un'illegittimità costituzionale del dato normativo per evidente contrasto con l'art. 3 e l'art. 24 della Costituzione. Una volta, però, posta la questione dinanzi alla Corte costituzionale, la stessa, con sentenza n. 336 del 24 luglio 1998, si era ben guardata dal pronunciare qualsivoglia declaratoria di inammissibilità e aveva, invece, ritenuto del tutto fattibile la possibilità per il contribuente che avesse ricorso avverso un'iscrizione a ruolo del Centro di servizio e che avesse chiesto la sospensione dell'esecuzione dell'atto, di depositare, presso la segreteria della Commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto nell'art. 10 del DPR n. 787/1980, soddisfacendo "in tal modo, secondo le regole e le forme tuttora applicabili ai ricorsi avverso le iscrizioni a ruolo, anche l'esigenza alla quale ha voluto ovviare l'art. 47 del

D. Lgs. n. 546/92, richiedendo e ponendo come condizione di ammissibilità per l'istanza cautelare la costituzione in giudizio". Tale decisione fu presa per coordinare il testo dell'art. 10, nato in un contesto in cui la tutela cautelare giurisdizionale non era stata ancora inserita a livello normativo, essendo stata introdotta con l'art. 47 del D. Lgs. n. 546/92, con il testo sul processo tributario. Certo è che tale interpretazione forzava di non poco il dato letterale della norma dato che consentiva che, prima del decorso dei sei mesi dalla presentazione del ricorso ai Centri di servizio, l'Amministrazione finanziaria era ancor più gravosamente impegnata sul doppio fronte di una funzione giustiziale e di una funzione giurisdizionale. Orbene, dopo aver effettuato tale excursus, la dottrina sopra citata, sottolinea che nel contesto dell'attuale art. 17-bis è enunciata una chiara declaratoria di inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del processo, se non si è dapprima presentato il reclamo, che, solo decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato il suo accoglimento e senza che sia stata conclusa la mediazione, "produce gli effetti del ricorso". In tale contesto disciplinare tale filone dottrinale non vede spazio per l'accesso alla giurisdizione tributaria prima e a prescindere della presentazione del reclamo e della fine di tal procedimento. Ciò perché ritiene che la pendenza del giudizio si ha solo nel momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo dopo tale momento decorrono i termini di cui agli articoli 22 e 23 e conseguentemente, possono avanzarsi domande al giudice. Pertanto nessuna domanda cautelare potrebbe presentarsi prima di tali termini. Ciò che ne scaturisce è un'inevitabile censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92, nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo occorrente per l'obbligatorio reclamo, per il netto contrasto con gli articoli 3, 24 e 111 della Costituzione. Per quanto concerne l'art. 3 l'irrazionalità oltre che la disuguaglianza, del trattamento, sotto il profilo cautelare, delle liti riguardanti gli atti emessi soltanto dall'Agenzia delle entrate e limitatamente alle controversie non superiori a 20.000,00 euro per le quali la tutela cautelare in sede giurisdizionale viene esclusa rispetto a tutte le altre liti oggettivamente e soggettivamente diversificate per le quali siffatta tutela è viceversa prevista ex lege. Il contrasto con l'art. 24 e 111 della Costituzione viene ravvisato in ordine alla carenza di tutela cautelare e quindi in ordine alla preclusione di ogni tutela giurisdizionale immediata, cautelare e di merito che deriva dal tempo necessario alla realizzazione della fase del reclamo. Ciò sarebbe in evidente contrasto con il consolidato orientamento dei giudici delle leggi che, da sempre, hanno ravvisato nell'esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva ed oggettiva e in qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio, la violazione dei parametri costituzionali sopracitati, indipendentemente dal possibile esperimento, nel periodo di inibita tutela giurisdizionale, di attività giustiziali di stampo amministrativo.¹⁶

Conclusioni

Tirando le fila del discorso ciò che ne viene fuori, dall'introduzione dell'art. 17- bis nel D. Lgs. n. 546/92, è una forte lesione dei diritti del contribuente. Il cittadino, infatti che viene "colpito" da un atto

reclamabile, dovendosi attenere a quello che è il dato letterale della norma e le direttive espresse nella circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, non dovrebbe fare altro che avanzare reclamo con contestuale richiesta di sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato alla stessa Agenzia. Nel frattempo dovrebbe legittimamente confidare nel rispetto, da parte della pubblica amministrazione, dei principi di imparzialità (quindi l'A.E. non dovrebbe sentirsi parte in causa in un processo) e buon andamento dell'azione amministrativa. Inoltre nutrire la speranza di non vedersi escusso di qualche bene pur avendo proposto reclamo. Quanto detto, però, se può valere per gli atti impositivi dove quei termini dei sessanta giorni per impugnare l'atto, dei trenta giorni dal termine per poter effettuare il pagamento per affidare le somme in incarico all'Agente della riscossione (che comunque ne deve dare notizia tramite raccomandata semplice), dei centoottanta giorni di sospensione *ex lege*, fanno ben sperare che il procedimento della mediazione si sia concluso ovviamente prima e che, quindi, il contribuente viene messo nelle condizioni di poter avanzare un'istanza cautelare ex art. 47 del D. Lgs. N. 546/92, il medesimo discorso, come abbiamo visto, non può valere per i reclami contro le cartelle di pagamento. Ciò che si evince da tale situazione è solo una totale carenza di tutela nei confronti del contribuente, che invece andrebbe ricercata e rafforzata. Auspicabile sarebbe, inoltre, attribuire al reclamo natura processuale e, quindi, intenderlo come un atto del processo sin dal momento in cui viene presentato all'Agenzia delle entrate per aprire la fase di mediazione. In questo modo, in mancanza di una norma adeguata che lo preveda e in mancanza di un coordinamento con le altre norme sul processo tributario, il contribuente dovrebbe poter, all'occorrenza ovviamente, presentare una copia del "ricorso" in Commissione tributaria con contestuale istanza di sospensione dell'esecutività dell'atto (ancora) reclamato. In tal modo sin dalla fase di mediazione ci sarebbe una parità, anche processuale, fra le parti poiché l'Agenzia saprebbe che sin da allora è sottoposta ad un vaglio dell'autorità giudiziaria senza far spaziare, senza alcun limite, la propria discrezionalità. Si è parlato di parità anche processuale perché sin da quel momento il giudice potrebbe comprendere al meglio le ragioni del contribuente senza che il suo giudizio venga "influenzato" dalle ragioni (ad esempio) di un eventuale rigetto del reclamo. Ragioni, queste, che si spera non si trasformino nelle motivazioni da riportare in sentenza per supportare un eventuale rigetto del ricorso. Non si possono condividere le ragioni di chi sostiene che, presentare preventivamente (quindi prima del decorso della fase di mediazione) il ricorso in commissione porterebbe ad una rinuncia implicita al reclamo con conseguente inammissibilità del ricorso stesso. Questo perché il ricorso viene presentato al solo fine della valutazione del *fumus boni iuris* che supporta la richiesta cautelare. La teoria dell'illegittimità costituzionale è senza dubbio la più corretta ma nelle more di un giudizio che verrà instaurato (?) sulla illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis e nelle more di una decisione, si spera favorevole, dell'adita Corte Costituzionale, il contribuente sarà totalmente sprovvisto di tutela. Ecco perché la necessità di una decisione urgente sul da farsi che, al di là della correttezza giuridica o processuale, deve avere come unico obiettivo la tutela, anche cautelare, del contribuente. Ma a volerla dirla tutta, la norma nulla dice e nulla vieta. E proprio a questo proposito

sembra che la Circolare dell'Agenzia delle Entrate sia orientata più verso una tutela dell'Amministrazione che del contribuente. Pertanto, la soluzione ideale dovrebbe andare sempre nel senso di rafforzare la tutela del contribuente e almeno per una volta scriverlo con una lettera maiuscola così come si fa quando si parla dell'Amministrazione finanziaria che, da questa norma, ne esce senza dubbio rafforzata.

16 gennaio 2013 Maria Leo e Leonardo Leo

NOTE ¹ "Dal reclamo al Processo" di Massimo Basilavecchia in Corriere Tributario n.12/2012 pagg. 841-844. ² "Le nuove prospettive della mediazione tributaria" di Vincenzo Busa in Corriere tributario n. 11/2012 pagg. 765-767 ³ Da "Incidenti del processo" di Fabio Pace – edito da Ipsoa. ⁴ A. Carinci "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo. Pistolesi "Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione". ⁵ Circolare n. 9/E del 2012 pag. 42. ⁶ "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo" di Andrea Carinci in Corriere Tributario n. 11/2011 pag. 777. ⁷ Circ. n. 9/E del 2012. ⁸ Prov. Del 30 marzo 2012 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (prot. N. 2012/46586). ⁹ "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo 2 di Andrea Scalinci in corr. Tribu. N. 11/2012 pag. 779. ¹⁰ "Fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva" di G. Marini in Corr. Trib. N. 22/2011 pag. 1831. ¹¹ "Un reclamo scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite" di Giuseppe Ingrao in dialoghi tributari n. 3/2012 pag. 288. ¹² "Tutela cautelare e mediazione tributaria" di Cesare Glendi in Corr. Trib. N. 12/2012 pagg. 845-852. ¹³ "Nuovi profili della tutela cautelare tributaria" di C.Glendi in GT – Riv. Giur. Trib. N. 2/1997, pag. 169, commento a CTP di Reggio Emilia, 12 novembre 1996, n. 783 e altre. ¹⁴ "la sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare" in Studi in onore di V. Uckmar, Cedam, 1997, pag. 836. ¹⁵ Ctp di Novara, sent. Del 1 novembre 1996, n. 13. ¹⁶ Corte costituzionale, 23 novembre 1993, in GT – Riv. Giur. Trib. N. 2/1995 pag. 100, con commento di C. Glendi "Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo".