
Mediazione tributaria e prematura costituzione in giudizio

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 20 Febbraio 2014

il contribuente che si costituisce in giudizio prima che siano decorsi i termini per l'esperimento del tentativo di mediazione, vede il suo ricorso diventare improcedibile

Secondo un preciso orientamento giurisprudenziale (1) è inammissibile, ex art. 17-bis, del D.Lgs. n. 546/92, che ha previsto, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, l'istituto del reclamo/mediazione, il ricorso depositato in giudizio prima del tentativo del procedimento di mediazione. Solo in caso di mancata conclusione positiva del tentativo di definizione in sede amministrativa, il contribuente può adire la Commissione per l'attivazione del contenzioso. È inammissibile il ricorso depositato in giudizio prima dell'espletamento del procedimento di mediazione. Per il caso di costituzione in giudizio prima del termine il giudice deve dichiarare l'inammissibilità del ricorso per mancato rispetto dei termini prescritti.

Secondo diverso orientamento giurisprudenziale la disciplina sul procedimento di reclamo e mediazione sanziona con l'inammissibilità del ricorso soltanto la mancata presentazione del reclamo. Trattandosi di una norma che limita e/o condiziona l'esercizio del diritto di agire in giudizio, garantito dall'art. 24 Cost., tale norma va interpretata in senso restrittivo e non estensivo. Pertanto, l'interposizione del reclamo soddisfa la sola e unica condizione di ammissibilità prevista dalla norma, non dovendosi considerare tale anche il, previo, decorso del termine di 90 giorni per potersi costituire in giudizio.

È corretto sostenere che il deposito *ante tempus* del reclamo/ricorso presso la Commissione tributaria provinciale non determina l'inammissibilità del ricorso. È giusto sostenere che la «*sola e unica condizione di ammissibilità*», prevista dall'art. 17-bis, c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, è la proposizione del reclamo. In tal senso depongono la formulazione letterale dell'art. 17-bis, comma 2, nonché il principio generale (Cassazione SS .UU 24 Luglio 2013 n. 17931) che impone un apprezzamento prudente delle norme sull'inammissibilità degli atti giudiziari, per far sì che il processo possa pervenire ad una pronuncia sul merito del rapporto formante oggetto del contendere. Le norme che prevedono condizioni di ammissibilità devono essere oggetto di stretta interpretazione, essendo le stesse una deroga all'esercizio del diritto di agire in giudizio (garantito dall'art. 24 Cost.), con la conseguenza che le sanzioni in oggetto non possono estendersi ad ipotesi diverse da quelle espressamente previste

Una volta proposto il reclamo, niente preclude il relativo accoglimento od il perfezionamento della mediazione. In particolare, non lo impedisce l'eventuale deposito del reclamo medesimo presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale. In buona sostanza, ciò che rileva è che il reclamo venga presentato all'Agenzia delle entrate, poiché in tal caso è consentito l'esercizio dell'autotutela da parte di quest'ultima e si consente la composizione in via di mediazione della lite potenziale. È ragionevole che solo la notificazione all'Amministrazione finanziaria del reclamo costituisca requisito di ammissibilità della domanda giudiziaria CTP di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. 30 maggio 2013

n. 125).

Il citato primo orientamento suscita perplessità poiché la sanzione dell'inammissibilità non è proporzionata. In effetti, dal deposito "anticipato" del reclamo ricorso nella segreteria consegue, in pratica, la conseguenza della inammissibilità del ricorso, che porta con sé, decorso il termine della impugnazione, pure la definitività dell'atto impugnato. È veramente eccessivo e non in linea con i principi della giusta imposizione e del giusto procedimento far conseguire la definitiva inammissibilità della azione giurisdizionale dal fatto che l'atto introduttivo, regolarmente notificato alla Amministrazione Finanziaria e regolarmente costruito sia stato depositato troppo presto. La sanzione dell'inammissibilità del ricorso alla commissione si giustifica per la mancata presentazione dell'istanza di reclamo-mediazione. Ma la sanzione dell'inammissibilità, per il caso di costituzione in giudizio prima del termine, è decisamente eccessiva e non ragionevole, non avendo fini tuzioristici o di mera elusione della fase di mediazione. La soluzione dell'inammissibilità, rendendo definitivo l'atto di accertamento, rischia infatti di creare un pregiudizio difficilmente giustificabile per il contribuente.

La Consulta (sentenza n. 98/2004) ha sancito che l'inammissibilità deve essere limitata solo a quelle cause che costituiscano una ragionevole sanzione per la parte processuale, che si deve mirare a contrastare la realizzazione della giustizia solo per ragioni di seria importanza, che i profili di forma devono essere valutati con criteri di equa razionalità, che si deve assicurare l'armonia sistematica del regime dell'istituto controverso con lo specifico sistema processuale cui esso appartiene; il canone ermeneutico (adottato dal giudice delle leggi, ad es., nelle sentenze C. Cost. nn. 520/2002 e 98/2004) è quello secondo cui è necessario dare alle norme processuali in genere, ed a quelle sul processo tributario in particolare, una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia istituzionalmente propria del processo, ma consenta altresì, per quanto possibile, di limitare al massimo l'operatività d'irragionevoli sanzioni d'inammissibilità in danno delle parti che di quella garanzia dovrebbero giovare.

L'ordinamento processuale vigente, in ogni suo ramo, e quindi anche nel sistema del contenzioso tributario, si ispira al principio, desumibile dall'art. 156 c.p.c., della conservazione degli atti, in virtù del

quale ogni attività giuridica, finché è possibile, deve essere utilizzata e posta nelle condizioni di raggiungere lo scopo cui risulta indirizzata. Le norme processuali in genere, ed a quelle sul processo tributario in particolare, debbono essere interpretate in modo da tutelare ad un tempo la funzione di garanzia che è istituzionalmente propria del processo e, nel contempo in modo da limitare al massimo l'operatività di "irragionevoli" sanzioni di inammissibilità in danno delle parti che di quella garanzia dovrebbero giovare (Sent. n. 18088 del 28 maggio 2004 dep. l'8 settembre 2004 della Corte Cass).

E' conforme al principio costituzionale di tutela del diritto di azione giurisdizionale ed all'indirizzo interpretativo teso a circoscrivere la portata dei precetti di inammissibilità permettere che il processo si concluda con una pronuncia sul merito della lite. La soluzione dell'inammissibilità, peraltro, presta il fianco a notevoli dubbi di costituzionalità. La sanzione dell'inammissibilità preclude, in modo definitivo, qualsiasi tipo di azione a difesa dei diritti del contribuente, dunque la perdita di ogni facoltà giudiziale.

Il Legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa, oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della Pubblica amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio. Sussiste l'illegittimità di tali previsioni rimedi di carattere amministrativo quando esse comportino una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolandone o rendendone difficoltoso l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della inammissibilità ovvero la definitiva perdita del diritto.

La ragionevolezza e proporzionalità del sistema, nonché il principio di conservazione degli atti giuridici, richiedono, in tal caso, una dichiarazione di improcedibilità. Comminare l'inammissibilità in caso di "prematura" costituzione in giudizio del ricorrente darebbe luogo ad una irragionevole discriminazione tra i diritti dei contribuenti e le potestà dell'agente impositore. L'inammissibilità in caso di "prematura" costituzione in giudizio del ricorrente rappresenta una grave compromissione del diritto di difesa dell'interessato, garantito dall'art. 24 Cost. e, più specificamente, della tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della Pubblica amministrazione garantita dall'art. 113 Cost., ed assume così per la stessa Amministrazione, il carattere di privilegio ingiustificato.

De iure condito non è priva di pregio la tesi secondo cui la "prematura" costituzione in giudizio del ricorrente rende improcedibile e non inammissibile il ricorso così come previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 per il ricorso avverso il ruolo del Centro di servizio (Cassazione sez. trib 3 maggio 2002 n. 6343).

Il ricorso depositato prima dei ricordati novanta giorni dalla presentazione del reclamo va considerato temporaneamente non decidibile od improcedibile, finché non trascorra il termine che consente al reclamo di acquisire, ex lege, la portata del ricorso. Il reclamo/ricorso depositato presso la Commissione tributaria provinciale anzitempo non è decidibile ossia è improcedibile; trattasi di un ricorso, che non può essere (ancora) deciso nel merito, poiché non è trascorso il termine di novanta giorni dalla sua

presentazione al competente Ufficio dell’Agenzia delle entrate. Manca a un presupposto processuale perché il giudice possa pronunciarsi, nel merito, sulle domande contenute nel reclamo destinato a produrre gli effetti del ricorso. E tale presupposto è rappresentato dal compiuto svolgimento del procedimento disciplinato dall’art. 17-bis. In definitiva, il reclamo/ricorso prodotto alla Commissione tributaria provinciale prima del decorso dei novanta giorni prescritti dalla norma citata è ammissibile, ma non suscettibile di condurre all’adozione di una sentenza di merito, finché il termine predetto non sia decorso. La presentazione del reclamo è presupposto di ammissibilità della domanda giudiziale e, in quanto tale, il relativo difetto è insanabile. Lo svolgimento del procedimento di reclamo e mediazione nel termine di novanta giorni, invece, integra un requisito di procedibilità del ricorso. Tale deposito anticipato non impedisce l’esperimento della procedura di reclamo e mediazione. Qualora il reclamo venisse accolto o si perfezionasse la mediazione, il giudice tributario non potrebbe far altro che sancire l’estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell’art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il giudice tributario di primo grado qualora anche d’ufficio rilevi che il ricorso è stato depositato prima che si sia esaurita la procedura di reclamo e mediazione, rinverrà la trattazione ad una data successiva alla scadenza di siffatto termine, naturalmente assicurando alla parte resistente l’esercizio delle proprie facoltà difensive

Legge di stabilità 2014: mediazione tributaria, le modifiche alla procedura di reclamo

La legge di Stabilità 2014 prevede **un restyling** della procedura del reclamo e della mediazione tributaria sia di natura processuale che di natura procedimentale e, in particolare, una mitigazione della “sanzione processuale” prevista in caso di inosservanza del procedimento amministrativo di reclamo. Nella nuova procedura di mediazione tributaria si passa dalla declaratoria d’inammissibilità alla declaratoria di improcedibilità; ciò significa che, se per errore si presenta il ricorso, quando invece era obbligatoria la mediazione tributaria, il giudice interrompe il processo e dà ugualmente, al contribuente, la possibilità di avviare la mediazione, senza dichiarare il ricorso inammissibile. Così, il presidente della Commissione, accertate le cause di improcedibilità, dovrà rinviare la trattazione della causa per permettere alle parti di procedere con la mediazione. In buona sostanza, si consente al ricorrente una seconda *chance*.

Il nuovo comma 2 dell’articolo 17-bis del dlgs 546/1992 configura l’improcedibilità, in sostituzione dell’inammissibilità; ciò comporta che, qualora il contribuente salti la procedura di reclamo, sarà comunque possibile accedere alla fase giudiziale, poiché in fase di costituzione in giudizio, l’Ufficio eccepirà l’improcedibilità della domanda e il presidente, se dello stesso avviso, potrà concedere un nuovo termine di trattazione per consentire la mediazione.

Dal mancato espletamento dell’adempimento preliminare non scaturirà la declaratoria di inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, ma la mera improcedibilità dello stesso, rilevabile dal giudice ma su eccezione dell’Agenzia delle Entrate. In buona sostanza, nell’ipotesi in cui il

contribuente proporrà direttamente ricorso ovvero si costituirà in giudizio prima della decorrenza dei 90 giorni, il processo incardinato, verrà semplicemente “sospeso” sino all’esperienza del tentativo di mediazione.

La legge di Stabilità 2014 ha trasformato la condizione ammissibilità in causa di procedibilità del ricorso. La differenza è notevole se prima chi non proponeva il previo reclamo perdeva la causa, oggi, invece, si vedrà attribuire dal giudice un termine per effettuare nuovamente la procedura preliminare, potendo quindi sanare la “dimenticanza”.

La procedura di mediazione riguarda tutti gli

atti emessi

dalle Agenzie delle Entrate.

La suddetta legge di stabilità estende comunque gli effetti di tale mediazione anche ai contributi previdenziali. Trattasi di modifica, con aggravio per il contribuente; si prevede che sui maggiori redditi accertati e oggetto di accordo con il Fisco sarà previsto l’obbligo di pagare anche i contributi previdenziali.

È stata, così, prevista la sospensione feriale dei termini, attualmente non prevista e, anzi, esclusa espressamente dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 2012.

Le modifiche normative fanno decorrere i termini per la costituzione in giudizio, comunque, dallo spirare del periodo di 90 giorni, indipendentemente dal fatto che l’Ufficio si esprima antecedentemente sull’istanza. Al comma 9 è prevista, in luogo dell’attuale termine di presentazione del ricorso nei casi di diniego o di accoglimento parziale, l’applicazione dei termini processuali (quindi, in sostanza, il termine di 30 giorni per la presentazione del ricorso avverrà comunque decorsi 90 giorni dalla presentazione del reclamo, e non dalla data di accoglimento parziale o di diniego del reclamo).

De iure condendo anche la procedura di mediazione rispetterà i termini processuali e quindi la procedura rispetterà (ad esempio) i termini di sospensione feriale (dal 1° agosto al 15 settembre). Inoltre, qualora il diniego da parte dell’ufficio sia comunicato entro i 90 giorni previsti dalla procedura, si attenderà comunque il termine previsto dalla mediazione al fine del computo dei trenta giorni per la eventuale e successiva costituzione in giudizio.

De iure condendo viene stabilita la sospensione della riscossione delle somme dovute fino al momento della costituzione in giudizio. La sospensione sarà applicata per tutti i 90 giorni previsti per la procedura di mediazione, tranne che nei casi di improcedibilità della domanda. Per quanto riguarda la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all’oggetto di reclamo, il nuovo comma 9-bis ne prevede la sospensione fino alla data di costituzione in giudizio del ricorrente ma, in assenza di mediazione e in caso di improcedibilità, saranno dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta. Una delle novità più

interessanti introdotte è la sospensione della riscossione sino alla data da cui decorrono termini per la costituzione in giudizio del contribuente.

Tale modifica è particolarmente importante. Nella disciplina vigente, infatti, il termine per il pagamento di un terzo delle imposte dovute non è interrotto dalla presentazione del reclamo con la conseguenza che il contribuente si trova senza alcuna tutela cautelare per il periodo di tempo che intercorre fra la notifica del reclamo all'Agenzia delle Entrate e la successiva, eventuale, istanza di sospensione giudiziale che può essere presentata in Commissione tributaria solo dopo la costituzione in giudizio.

Con la sospensione della riscossione viene meno il problema per il contribuente dell'impossibilità di accedere alla tutela cautelare in pendenza dei termini per la mediazione. Saranno sempre dovuti gli interessi. Con la novità il contribuente sarà tutelato in quanto: sospendendo direttamente la riscossione si garantisce i contribuenti che hanno proposto reclamo contro le cartelle di pagamento dal rischio di un'esecuzione in pendenza dei termini della procedura; sospendendo il pagamento delle somme dovute in base all'atto di reclamo invece si evita che l'Agenzia delle entrate possa affidare a Equitalia le somme da riscuotere in via provvisoria.

La sospensione durerà fino al termine per la costituzione in giudizio del contribuente: e ciò perché, quest'ultimo, da tale momento, potrà richiedere alla Commissione tributaria la sospensione della cartella e, per gli avvisi di accertamento esecutivi, dell'ulteriore sospensione di 180 giorni decorrenti dall'affidamento delle somme a Equitalia. e modifiche apportate all'art. 17-bis e sopra descritte troveranno applicazione solo con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014

Nota

1) Va dichiarato inammissibile il ricorso depositato prima della scadenza dei novanta giorni previsti per la mediazione tributaria, ex articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012 di valore non superiore a ventimila euro emessi dall'Agenzia delle Entrate. Solo nell'ipotesi in cui il tentativo di mediazione tributaria non si sia concluso positivamente e siano passati i 90 giorni previsti dalla normativa in materia, il contribuente può costituirsi in giudizio depositando l'originale del ricorso presso la segreteria della commissione tributaria provinciale. Pertanto o si attiva la procedura del reclamo prevista dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 con la necessità di esperire un tentativo di mediazione o bisogna almeno attendere il decorso infruttuoso dei novanta giorni previsti prima di procedere alla presentazione del ricorso in Commissione tributaria. (CTP di Lucca, ordinanza n. 105/05/2012 del 1° ottobre 2012). E' inammissibile, ex art. 17-bis, del D.Lgs. n. 546/92, che ha previsto, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, l'istituto del reclamo/mediazione, il ricorso depositato in giudizio prima del tentativo del procedimento di mediazione. Solo in caso di mancata conclusione positiva del tentativo di definizione in sede amministrativa, il contribuente può adire la Commissione per l'attivazione del contenzioso. È inammissibile il ricorso depositato in giudizio prima dell'espletamento del procedimento di mediazione (Commissione tributaria provinciale di Latina sez. I sentenza n. 338 del 14 novembre 2013) La costituzione in giudizio da parte del contribuente prima del

termine previsto dall' art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92 importa l'inammissibilità del ricorso. Solo in caso di mancata conclusione positiva della mediazione, il contribuente potrà costituirsi in giudizio per l'attivazione del contenzioso", con la conseguenza che "la prematura costituzione in giudizio del ricorrente rende inammissibile il ricorso" (Ordinanza n. 51 del 26 febbraio 2013 CTP Foggia, Sez. II ; CTP Rieti, 15 ottobre 2012, n. 112; CTP Lucca, 1 ottobre 2012, n. 105)

20 febbraio 2014

Ignazio Buscema