



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 589/12

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI CAMPOBASSO

SEZIONE 2

16/04/2013 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

ORU
SENTENZA

N° *75/21/13*

- | | | | |
|--------------------------|-----------------|----------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | DI NARDO | GIUSEPPE | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CANDELA | ANNA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | CATELLI | LUIGI ANTONIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

PRONUNCIATA IL:

16-4-13

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

17-04-13

ha emesso la seguente

ORDINANZA
SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n. 589/12
depositato il 24/10/2012

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 02702720110001445087003 REGISTRO
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI CAMPOBASSO

Moliterno

proposto dal ricorrente:

~~DEPTONCO FRATELLI~~
~~VIA MONSIEGNOLE BOLOGNA 4128 00100 CAMPOBASSO CE~~

difeso da:

~~STUDIO LEGALE CMAE & C. S.p.A.~~
~~VIA ZIBALONIA 26 00100 CAMPOBASSO CE~~

Visto il ricorso proposto da ~~De Rosa Giacomo~~ avverso la cartella di pagamento emessa dall'Equitalia Sud spa, cartella in epigrafe compiutamente indicata e notificata in data 20/09/2012, con cui si richiede al ricorrente di versare la complessiva somma di € 16.506,00 conseguente a precedente avviso di liquidazione per imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale, oltre sanzioni, interessi e spese;

Visto l'atto di costituzione dell'A.F. che ha pregiudizialmente sollevato l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art.17 bis D.lgs. n.546/92 non avendo il ricorrente presentato il preventivo reclamo obbligatorio e vertendosi nella specie di impugnazione della cartella per contestare la pretesa tributaria derivante dal ruolo, essendo stata contestata la definitività del presupposto Avviso di liquidazione;

Considerato che deve pregiudizialmente essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per omissione del preventivo reclamo sollevata dall'A.F.;

Ritenuto tuttavia che, ad avviso di questo Collegio giudicante, sussistono seri dubbi sulla costituzionalità dell'art.17 bis D.lgs. 546/92, per contrasto della detta disposizione con gli artt.3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione;

Considerato che la predetta questione di illegittimità costituzionale dell'art.17 bis D.lgs 546/92 è indubbiamente rilevante poiché della predetta disposizione deve necessariamente farsi applicazione nel presente giudizio sia ai fini della ammissibilità del ricorso che relativamente ad aspetti sostanziali dello stesso;

Considerato altresì che la detta questione è da ritenere non manifestamente infondata per i motivi di seguito esposti;

OSSERVA

Il reclamo obbligatorio (che può contenere o meno anche la richiesta di mediazione) è previsto dall'art.17 bis del D.lgs. n.546/92 (introdotto dal DL 98/2011 conv. con modif. nella L. n.111/2011) per le controversie di valore non superiore ad € 20.000 (valore da determinare ex art.12/5 Dlgs. 546/92) relative a provvedimenti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 01 aprile 2012. Esso ha natura tipicamente amministrativa, come si evince non solo dalla sua collocazione sistematica nel corpo del D.lgs 546/92 (in cui l'art.17 bis predetto costituisce l'ultima disposizione del titolo I, capo II, ovvero del titolo che precede quello contenente la disciplina della trattazione del processo), ma anche dal testuale disposto del comma 2 dello stesso art.17 bis, che indica il reclamo come condizione di ammissibilità del ricorso, dal quale è evidentemente nettamente diversificato, nonché dal comma 9 che chiarisce bene che il reclamo produce gli effetti del ricorso (ovvero si trasforma in ricorso) solo "*decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione*" (richiesta facoltativamente dal contribuente o, in mancanza, obbligatoriamente dall'A.F.) o anche antecedentemente dalla notifica del diniego espresso o dell'accoglimento solo parziale.

Esso reclamo si configura come rimedio amministrativo di secondo grado, in quanto successivo al procedimento amministrativo conclusosi col provvedimento impugnato dal contribuente, volto a definire la questione nell'ambito della Pubblica Amministrazione, con assoluta esclusione dell'intervento dell'organo giurisdizionale, ma previsto come filtro obbligatorio del processo tributario (limitatamente agli atti sopra indicati), con esclusione (art.17 bis, comma 4) per le controversie relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi, filtro la cui omessa attivazione è sanzionata con la inammissibilità del ricorso "*rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del processo*".

L'istituto del reclamo, che è compatibile con la richiesta di autotutela ante causam e con la richiesta di accertamento con adesione (Dlgs. n.218/97), ma non con la conciliazione giudiziale (espressamente esclusa dal comma 1 dell'art.17 bis cit.), oltre a costituire una inutile duplicazione di rimedi transattivi preprozessuali, con evidente allungamento dei tempi di definizione del contenzioso, presenta vari profili di incostituzionalità per violazione delle norme di cui agli artt.3,24, 25, 111 e 113 della Costituzione.

Va innanzitutto rilevato, quanto alla violazione dell'art.24 Cost. (diritto di agire in giudizio e inviolabilità del diritto di difesa), che la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la omessa presentazione del reclamo, ovvero la perdita definitiva del diritto di adire il giudice per la omessa attivazione di un rimedio amministrativo, è stata più volte censurata dal Giudice delle leggi per violazione dell'art.24 Cost.

E' da premettere che all'attribuzione della titolarità di un diritto soggettivo deve sempre accompagnarsi il riconoscimento del potere di far valere il diritto innanzi al giudice in un procedimento giurisdizionale. Trattasi della c.d. inscindibilità diritto-azione.

Tuttavia detta inscindibilità fu mitigata già dalla sentenza n.47/64 della Corte Costituzionale nella quale si affermò che l'art.24, primo comma, Cost. "*non impone una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità*", a condizione, però, che ricorrano due ipotesi, ovvero le *esigenze di ordine generale e le superiori finalità di giustizia*.

In varie occasioni è stato affermato che, pur dovendosi riconoscere, in via di principio, la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo, va dichiarata, soprattutto in riferimento all'art.24 della Costituzione, l'illegittimità di tali previsioni "*quando esse comportino una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolando o rendendone difficoltoso l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza. Ne deriva così la definitiva perdita del diritto*" (Corte Cost. Sent. n.530/89 e 15/91).

Più in generale può rilevarsi che spesso la Corte Costituzionale ha ritenuto sussistere la violazione degli artt.24,113 e 3 della Costituzione in vari casi in cui il previo esperimento di rimedi amministrativi condizionavano l'accesso alla giurisdizione tributaria, comprimendo il diritto di difesa, reso eccessivamente difficoltoso o ostacolato dall'omesso esercizio della procedura amministrativa (v. Corte Cost. Sent. 406/93: azione giudiz. subordinata a ricorso gerarchico – Sent. 360/94 e 56/95: imposta sugli spettacoli, art.39 DPR 640/72, e tassa sulle società, art.12 DPR 641/72).

Il differimento dell'azione giudiziaria, come si è già detto, è stato generalmente ritenuto legittimo solo nella ricorrenza di "*esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia*" (esigenze quanto meno discutibili nel caso che ne occupa attesa la preesistenza di vari filtri amministrativi), ma comunque giammai è stato ritenuto legittimo condizionare addirittura l'ammissibilità dell'azione giudiziaria al previo esperimento di un rimedio amministrativo, poiché anche in presenza delle due predette circostanze è stato ritenuto che il legislatore ha pur sempre l'obbligo di "*osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa ovvero di non differirla irrazionalmente e sine die*" (Corte Cost. Sent. 82/92).

Il legislatore, invero, può certamente imporre degli oneri per l'esperimento dei rimedi giurisdizionali, come la previa proposizione di un ricorso amministrativo, oneri finalizzati alla salvaguardia di interessi generali, quali il sovraccarico giudiziario e le conseguenti difficoltà per il suo funzionamento, ma giammai può sacrificare eccessivamente il diritto di azione, potendo la tutela giurisdizionale, al limite, essere solo procrastinata, ponendosi come sanzione alla violazione dell'onere la improcedibilità dell'azione, si da consentire al giudice, che verifichi la omessa presentazione del reclamo, di concedere alle parti un termine per la presentazione della domanda, ma giammai si sarebbe potuto sanzionare (come è avvenuto) la omessa presentazione del reclamo con la inammissibilità dell'azione, ovvero con la perdita definitiva del diritto di agire in giudizio.

La sanzione della inammissibilità dell'azione giudiziaria conseguente all'omesso previo esperimento del reclamo si rivela anche in contrasto con gli artt.3 (principi di uguaglianza e ragionevolezza) e 113 (divieto di limitare la tutela giurisdizionale contro gli atti della P.A. per determinate categorie di atti).

Non sembra dubbio, infatti, che la predetta sanzione genera una irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione Finanziaria, non essendo in alcun modo possibile ravvisare le predette "*esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia*" al fine di giustificare il previo reclamo in presenza di altri già esistenti preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio,

l'accertamento con adesione), sì che il c.d. reclamo/mediazione costituisce solo un rilevante aggravio del procedimento, che, per la sua obbligatorietà, la cui violazione è sanzionata con la inammissibilità dell'azione giudiziaria, limita la tutela giurisdizionale solo nei confronti dei contribuenti interessati da una determinata categoria di provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, mentre tale limite non sussiste nei confronti dei contribuenti interessati dagli altri provvedimenti emessi dalla predetta A.F. o da tutti i provvedimenti tributari emessi da altri enti impositori.

Ulteriore violazione dell'art.24 Cost. si ravvisa nella necessità (imposta dall'art.17 bis, comma 6, con il rinvio all'art.18 Dlgs 546/92) che il contenuto del reclamo sia identico a quello del ricorso eventualmente proponibile nella fase successiva.

Non può non rilevarsi, infatti, che la anticipata discovery della tesi difensiva del contribuente nella fase amministrativa, che obbligatoriamente deve precedere la fase del giudizio, con conseguente immodificabilità di ulteriori prospettazioni difensive nell'eventuale giudizio in relazione ad un provvedimento ancora da valutare, costituisce grave pregiudizio difensivo per il contribuente (che, ad es., se nella fase amministrativa aveva chiesto l'annullamento parziale del provvedimento, nella fase del giudizio non potrà richiedere l'annullamento totale).

L'art.17 bis cit. si rivela inoltre in contrasto con i principi di uguaglianza e ragionevolezza posti dall'art.3 della Costituzione anche sotto ulteriori e diversi profili.

Innanzitutto per la evidente irrazionalità e diversità di trattamento in ordine alla concedibilità in sede giurisdizionale della tutela cautelare.

Come si desume dall'art.47 D.lgs. n.546/92 il procedimento cautelare è condizionato ad una valida instaurazione del contraddittorio giudiziale relativo al processo sul merito dell'atto del quale si invoca la sospensione, poiché il predetto art.47 al comma primo richiede che siano osservate le disposizioni di cui all'art.22 relative alla costituzione in giudizio del ricorrente. Detta disposizione è posta in evidente correlazione con quella di cui al sesto comma del predetto art.47 secondo cui nei casi di sospensione dell'atto la trattazione del merito deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia, disposizione questa che sarebbe vanificata se fosse consentito al ricorrente di ottenere la sospensione del provvedimento prima di una sua efficace costituzione in giudizio, non senza considerare l'ulteriore ipotesi che in caso di ritardo o omissione della costituzione il provvedimento rimarrebbe sospeso per un tempo indeterminato.

Orbene la predetta tutela cautelare immediata è esclusa, per tutto il tempo necessario all'espletamento della fase del reclamo, solo nei confronti dei soggetti ai quali sono stati notificati provvedimenti emessi dall'Agenzia delle Entrate e relativi a controversie non superiori ad € 20.000,00, mentre è generalmente prevista per tutti gli altri soggetti destinatari di provvedimenti tributari emessi dall'Agenzia delle Entrate o da altri Enti impositori, ovvero per tutte le materie riservate alla giurisdizione tributaria. Trattasi di esclusione gravemente lesiva dei diritti del contribuente poiché del tutto irrazionale, contraria al principio di uguaglianza e assolutamente non giustificabile trattandosi della tutela giurisdizionale di posizioni giuridiche soggettive che devono essere garantite in modo particolare in presenza della immediata esecutività degli avvisi di accertamento (art.29 DL 78/2010) o in caso di ricorso avverso cartelle esattoriali (ex art.36 bis DPR 600/73 o 54 bis DPR 633/72 o in caso di ricorso avverso il ruolo).

La predetta esclusione della tutela cautelare rileva anche sotto il profilo della violazione degli artt.24 e 25 Cost. (diritto di difesa e divieto di distrazione dal giudice naturale), poiché, come si è già detto, solo dopo la presentazione del ricorso, ovvero successivamente all'inutile esperimento della procedura amministrativa conseguente al reclamo, il contribuente potrà rivolgersi al proprio giudice naturale per ottenere un provvedimento cautelare, il che comporta che, nelle more del procedimento amministrativo del reclamo, il contribuente, in presenza di un danno grave e irreparabile (si ricorda che il limite di € 20.000,00 va inteso al netto di interessi e sanzioni, il che comporta che la richiesta complessiva può anche superare il doppio), è privato della tutela cautelare giurisdizionale, potendo nelle more usufruire unicamente della autotutela sospensiva concessa dalla A.F. che ha in materia ampio potere discrezionale.

Ulteriore profilo di contrasto con l'art.3 della Costituzione, ovvero con i principi di uguaglianza e ragionevolezza, si ravvisa nella regolamentazione delle spese del procedimento, regolamentazione

prevista solo per la eventualità che si pervenga alla fase giurisdizionale.

Come è noto, ex art.12 Dlgs 546/92, solo per le controversie di valore inferiore ad € 2,582,28 il contribuente può stare in giudizio senza assistenza di difensore, mentre per tutte quelle di importo superiore (o comunque anche per le prime se esercita il diritto di essere assistito da difensore) egli ha l'obbligo di munirsi di un difensore.

Orbene, poiché il reclamo deve avere, come si è visto, lo stesso contenuto del ricorso in cui è destinato a tramutarsi (per l'ipotesi che il reclamo non vada a buon fine) è indubbio che il contribuente, poiché obbligato dalla legge oppure poiché intende esercitare il diritto di avvalersi di un difensore (per le cause in cui potrebbe difendersi da solo), deve avvalersi dell'assistenza di un difensore per l'assistenza tecnica. Egli pertanto deve sostenere spese per la remunerazione del difensore, spese che non gli saranno mai rimborsate in caso di anticipato annullamento del provvedimento in esito al reclamo, mentre l'A.F. beneficia del risparmio delle spese del giudizio che non sarà instaurato.

L'obbligo predetto di sostenere le spese non più rimborsabili, in caso di annullamento del provvedimento nella obbligatoria fase amministrativa del reclamo, si rivela in contrasto anche con il diritto di difesa di cui all'art.24 Cost. poiché nella predetta ipotesi il diritto di difesa non viene garantito nella sua interezza ma solo previa la detrazione delle spese per l'assistenza tecnica.

L'istituto del reclamo, infine, si rivela in contrasto con l'art.111, I comma ultima parte, della Costituzione che fa obbligo al legislatore di assicurare la *ragionevole durata* del processo.

Invero, premesso che, come si è già detto, l'istituto del reclamo è compatibile con l'accertamento con adesione, e tenuto conto della eventuale sospensione dei termini feriali applicabile al predetto accertamento con adesione, può verificarsi che, in caso di preventiva richiesta di accertamento con adesione, il termine di giorni 90 (previsto dall'art.6 Dlgs 218/97), al quale può sommarsi il termine di gg.45 per la sospensione feriale, si potrà ulteriormente sommare al termine di giorni 60 previsto per il reclamo, al quale potrà altresì aggiungersi- in caso di silenzio dell'A.F.sul reclamo- l'ulteriore termine di giorni 90, per un totale di giorni 285, ovvero oltre nove mesi (senza contare il termine di giorni trenta per la costituzione del ricorrente, ex art.22 richiamato dall'art.17 bis cit), sì che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il predetto termine, onde non è in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell' istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art.111 della Costituzione.

Il predetto principio di cui all'art.111 Cost. dovrebbe ritenersi altresì violato dalla complicazione processuale per il caso che il contribuente intenda proporre un ricorso cumulativo.

Come è noto la possibilità di presentare un solo ricorso per l'impugnazione di più provvedimenti (specie in caso di connessione soggettiva) prevista dall'art.104 c.p.c. può essere estesa al giudizio tributario (Cass. 7359/2002 e 19666/2004) ove si presenta di certo più semplice, sia perchè in esso giudizio non esiste il limite della competenza per valore sia perchè è ivi più agevole la trattazione contestuale dei provvedimenti, specie quando si tratta della stessa imposta (riferita a più anni) o di imposte tra loro collegate.

La unitaria trattazione dei diversi ricorsi evita il formarsi, anche solo logicamente, di giudicati contraddittori, assicura una migliore formazione del convincimento del giudice e realizza l'economia di attività processuali.

Tuttavia la necessità di rispettare il termine di impugnazione, per ciascuno dei diversi provvedimenti da impugnare, comporta evidente complicazione nella ipotesi che entro lo stesso termine debbano essere impugnati più provvedimenti dei quali alcuni (di valore inferiore ad € 20.000) devono seguire la procedura del reclamo obbligatorio di cui all'art.17 bis mentre altri (di importo superiore) devono seguire il corso ordinario. Non sembra dubbio che in tal caso la evidente complicazione processuale, dovuta alla diversità del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, con conseguente rischio di inammissibilità del ricorso, indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione del ricorso cumulativo.

Non sembra superfluo ricordare, ancora una volta, che le limitazioni alla tutela giurisdizionale effettiva sono state ritenute ammissibili allorché realizzino un alleggerimento del sovraccarico

dell'apparato giudiziario ed il soddisfacimento più immediato delle situazioni sostanziali controverse, a condizione però che assumano carattere *ragionevole*, ma anche in tal caso la misura ritenuta idonea è stata pur sempre configurata come condizione di *procedibilità* della domanda e giammai come definitiva inammissibilità della stessa.

Anche nel diritto comunitario le restrizioni della tutela giurisdizionale con misure di conciliazione extragiudiziale sono state ritenute ammissibili solo quando corrispondano ad "*obiettivi di interesse generale*" e purchè non si traducano "*in un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza dei diritti così garantiti*" (Corte di Giustizia, Causa C-28/05 e Corte Europea sent. Fogary c/ Regno Unito, 21/11/2011).

Più precisamente il Giudice Comunitario, pur dopo avere ammesso la legittimità di una normativa nazionale che abbia introdotto l'obbligatorietà di una procedura di conciliazione extragiudiziale prima del ricorso ad un organo giurisdizionale, purchè essa non sia "*tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai singoli*", ha precisato che ciò che conta è che la procedura "*non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, sospenda la prescrizione dei diritti in questione e non generi costi per le parti... e sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone*" (Sentenza 18/3/2010, C-317/08, C-318/08, C-319/08, C-320/08).

P. Q. M.

Visti gli artt. 134 Costituzione e 23 Legge 11/3/1953 n.87;

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art.17 bis D.lgs n.546/1992 introdotto dal D.L. n.98/2011 (conv. con modif. nella Legge n.111/2011) per violazione degli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione.

Sospende il presente giudizio e dispone che gli atti siano trasmessi alla Corte Costituzionale.

Dispone che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti del processo ed al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Campobasso 16-4-2013

Il Presidente est.
dr. Giuseppe Di Nardo

