

**LEGITTIMAZIONE PASSIVA NEI GIUDIZI DI
OPPOSIZIONE ALLE CARTELLE DI
PAGAMENTO PER CREDITI TRIBUTARI E
INTRODUZIONE DEL PROCEDIMENTO DI
MEDIAZIONE-RECLAMO**

di PIERLUIGI PERNISCO

SOMMARIO: 1. Cenni sull'attuale ambito di applicazione dell'istituto della mediazione tributaria, sulla natura e sul funzionamento del procedimento di mediazione-reclamo. - 2. Il consolidato principio giurisprudenziale dell'inesistenza del litisconsorzio necessario tra Ente Impositore e Concessionario ex art. 39 del D.lgs. n. 112/1999 e sua compatibilità con il vigente art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992: abrogazione implicita dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999? - 3 Critica alla tesi dell'abrogazione implicita, alla luce della recente applicazione, nelle pronunce della Suprema Corte, dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999 e di una possibile ipotesi alternativa. Accenno a suggerimenti pratici per i difensori dei contribuenti in attesa dell'eventuale intervento del legislatore o della soluzione che la giurisprudenza vorrà prestare alla problematica in esame.

1. Con la novella del D.Lgs. n. 156/2015 e con la conseguente nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, in vigore dal 1° gennaio 2016, la necessità di introdurre, prima di ricorrere al Giudice Tributario, il procedimento amministrativo e pre-processuale di mediazione, in tutti i casi di controversie aventi ad oggetto una pretesa tributaria di importo inferiore ad €

50.000,00¹, è stata estesa, sotto il profilo soggettivo (ossia dei soggetti destinatari del reclamo), a tutti gli Enti Impositori e anche all'Agente della Riscossione e non più, come previsto dall'originaria formulazione delle predetta norma, alla sola Agenzia delle Entrate.

Sotto il profilo oggettivo (ossia della tipologia delle controversie per le quali è obbligatorio il procedimento di mediazione), essendo stata eliminata, dalla nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, la locuzione "*controversie relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate*", la mediazione è divenuta sicuramente obbligatoria anche per introdurre ricorsi avverso le cartelle di pagamento notificate dall'Agente della Riscossione².

L'istituto previsto dal citato art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 consiste in un vero e proprio procedimento amministrativo prodomino e propedeutico rispetto al contenzioso giudiziario con gli Enti Creditori impositori e con l'Agente della Riscossione, che, oggigiorno (*rectius* a fare data dal 1° gennaio 2016), dopo la novella del 2015, per le pretese tributarie aventi valore inferiore ad € 50.000,00, si instaura automaticamente con la notifica del ricorso introduttivo del giudizio tributario; ciò dal momento che, come prevede il testo dell'art. 17-bis citato, nelle controversie in questione, ai fini dell'assolvimento dell'introduzione dell'imposto procedimento di mediazione, il ricorso produce direttamente gli effetti di un reclamo avverso il provvedimento impugnato. Il ricorso, infatti, può, ma non deve, contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

La finalità di questo contributo è quella di valutare, nell'ambito delle opposizioni agli atti del Concessionario per crediti tributari, la compatibilità tra il vigente art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 (laddove, come accennato, impone la mediazione tributaria che dovrebbe vedere come destinatari del reclamo anche gli Enti Creditori) e, quanto invece, previsto

¹ Prima della riforma di cui al D.lgs. n. 156/2015, in vigore dal 1 gennaio 2016, il limite era invece fissato, dall'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, in € 20.000,00.

² L'obbligatorietà dell'introduzione della mediazione si estende, ovviamente, anche altri atti successivi alla cartella di pagamento, autonomamente impugnabili dinanzi al Giudice Tributario, formati e notificati tipicamente dal Concessionario: si pensi all'avviso di mora e all'intimazione di pagamento, quale atto che precede la notificazione dell'atto di pignoramento.

dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999 e dalla conseguente applicazione giurisprudenziale della citata disposizione, ossia l'inesistenza del litiscorsorio obbligatorio tra Ente Impositore e suo Concessionario e la possibilità per il contribuente ricorrente di convenire in giudizio il solo Concessionario quale suo legittimato passivo.

Ci si consenta, pertanto, di evitare una compiuta disamina dell'istituto della "mediazione tributaria"³, del suo concreto meccanismo di funzionamento e delle conseguenze amministrative che seguono la notifica del ricorso/reclamo agli Enti competenti.

A chiusura del necessario accenno all'istituto, appare opportuno solo aggiungere che la proposizione del reclamo ha la funzione di consentire all'ente impositore di rivalutare l'esistenza o meno dei presupposti dell'atto impugnato (alla luce delle eccezioni formulate dal contribuente) e rammentare che dalla notifica del ricorso/reclamo agli enti interessati, dovranno trascorrere almeno novanta giorni prima di potere iscrivere la causa al ruolo del Giudice Tributario⁴. Invero, solo dopo il decorso del novantesimo giorno, inizieranno a decorrere i trenta giorni previsti dalla norma per depositare telematicamente il ricorso, con le prove della notificazione e i relativi allegati presso la segreteria della competente Commissione Tributaria Provinciale⁵.

³ Molti commentatori hanno, giustamente, osservato che più che di mediazione dovrebbe parlarsi di conciliazione stragiudiziale, dal momento che gli uffici deputati a trattare i reclami nella fase precontenziosa appartengono pur sempre alle stesse Amministrazioni che hanno emesso gli atti oggetto di reclamo, con conseguente difetto dell'insopprimibile requisito della terzietà, tipico, invece, degli Organismi di Mediazione civile e commerciale.

⁴ Più specificatamente, secondo l'art. 17 bis, commi 2 e 3, del D.lgs. n. 546/1992, "*Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione feriale dei termini processuali nel periodo feriale*" (comma 2) e "*Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo*" (comma 3).

⁵ E' noto che la legge, oggigiorno, lascia solo alcune poche eccezioni per il deposito cartaceo del ricorso notificato con il fascicolo contenente i documenti allegati essendo obbligatorio, per i ricorsi e gli appelli notificati a partire dal 1° luglio 2019, come previsto dall'articolo 16 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n.136. il c.d. P.T.T. (Processo Tributario Telematico);

2. Sotto il profilo processuale, in merito alla legittimazione passiva nei giudizi di impugnazione delle cartelle di pagamento, per questioni che non riguardano esclusivamente vizi della cartella medesima, la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ha affermato l'ormai consolidato principio secondo cui *“il contribuente può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore. Di talché il concessionario, se la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario, ha l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario”* (tra le più recenti Cass., 7 maggio 2014 n. 9762; Cass., 28 aprile 2017, ordinanza n. 10528; Cass., 24 aprile 2018, n. 10019; Cass., 4 febbraio 2020, ordinanza n. 2480 e, più recentemente, Cass., 11 marzo 2020, n. 6860) ⁶.

Tale principio, peraltro, trova le basi dottrinarie e giurisprudenziali nella chiara lettera della legge, secondo cui l'“esattore” ha una generale legittimazione passiva nelle controversie aventi ad oggetto la riscossione delle somme di cui è incaricato, ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, norma che, infatti, prevede che: *“Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite.”*

La norma appena citata non è stata direttamente abrogata ed è ancora oggi in vigore, senza alcuna limitazione di sorta esplicitamente imposta da altre norme successive, con la conseguenza che ci si chiede come possano coesistere - per le cause relative a pretese tributarie aventi un valore inferiore agli € 50.000,00, per le quali si intenda, da parte del contribuente ricorrente/reclamante, proporre eccezioni che non attengano solo la regolarità o la validità delle cartelle di pagamento -

⁶ Tutte queste pronunce prendono le mosse dalla nota e fondamentale sentenza delle Sezioni Unite n. 16412 del 25 luglio 2007, in *Il Foro Italiano*, vol. 131, n. 11 (novembre 2008), pp. 3305/3306-3319/3320;

l'obbligo, ex art. 17 bis del d.lgs. n. 546/1992, di notificare il reclamo nei confronti degli Enti Creditori, pena l'improcedibilità del successivo (eventuale) giudizio e, al contempo, la facoltà, per il ricorrente, sulla base dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, di chiamare in giudizio, a sua insindacabile e non opinabile scelta, l'ente impositore o il concessionario ⁷.

Qualche attento e specializzato commentatore ⁸ ha sostenuto che, nel pieno rispetto dell'istituto della mediazione in disamina, avente, lo si rammenta, lo scopo deflattivo del contenzioso tributario, essendo obbligatoria la mediazione-reclamo ed atteso che la stessa si instaura con la notifica del ricorso agli enti (impositore ed esattore) della pretesa tributaria, l'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999, per le controversie tributarie soggette a mediazione-reclamo, debba ritenersi essere stato implicitamente abrogato dal vigente art. 17-bis del D.lgs. n. 546/92, come modificato ad opera del D.lgs. n. 156/2015, concludendo, ad ogni buon conto, che le due disposizioni normative sarebbero tra loro incompatibili.

Le motivazioni del convincimento di tale impossibilità di applicazione dell'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999 alle controversie tributarie, iniziate dopo il 1° gennaio 2016, che riguardano il ricorso, contenente non solo eccezioni formali, avverso le

⁷ Altra massima nota e tratlizia ripetuta in più occasioni dalla Suprema Corta di Cassazione è la seguente: *“Il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. In entrambi i casi, la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, il quale, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, ha l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, ai sensi del Decreto Legislativo n. 112 del 1999, ex articolo 39, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non e' configurabile un litisconsorzio necessario”* (cfr. Cass., 7 maggio 2014, n. 9762 cit.; Cass., 24 aprile 2015 n. 8370, Cass., 28 aprile 2017, Ordinanza n. 10528, Cass., 4 maggio 2018, n. 8295).

⁸ Francesco Rubera in *Fiscalfocus* n. 8 del 28 ottobre 2019 nel commento alla Sentenza CTR di Palermo Sez. distaccata di Siracusa n. 4554/04/2019 depositata il 16 luglio 2019 intitolato *“Presupposto processuale della mediazione-reclamo. Improcedibilità ed effetti della sentenza di I grado”*.

cartelle di pagamento del Concessionario intimanti il pagamento di una pretesa tributaria inferiore ad € 50.000,00 e quindi soggette a mediazione-reclamo, deriverebbero, per la citata tesi, dalle seguenti considerazioni:

a) l'obbligo dell'Agente della Riscossione imposto dall'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999 di chiamare in giudizio l'Ente Impositore appare oggi superato, dal momento che è il contribuente, per la procedibilità del medesimo giudizio, a dovere preventivamente notificare il ricorso/reclamo anche all'Ente impositore;

b) secondo l'interpretazione letterale dell'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999, per quanto ricavato dall'insegnamento delle Sezioni Unite della Suprema Corte (Sent. N. 16412/2007), tale norma sarebbe applicabile solo nella fase giudiziale, stante l'utilizzo dei termini "liti" e "causa", che lascerebbero intendere un riferimento alla "fase giurisdizionale" già iniziata e non anche alla fase amministrativa obbligatoria prodromica dell'insorgenza dell'eventuale lite giudiziaria;

c) la "nuova" mediazione disciplinata dall'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 è, secondo il citato autore, tipicamente amministrativa, essendo ininfluente agli effetti di eventuali limiti di ordine processuale relativamente ad una chiusura della lite giudiziale in via conciliativa⁹;

d) vi sarebbe una vera e propria abrogazione tacita di tale norma processuale, per incompatibilità con leggi posteriori ex art. 15 delle preleggi ("*incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti*");

e) la mediazione-reclamo, oltre ad essere un filtro del successivo eventuale processo giurisdizionale, rappresenterebbe anche una garanzia dell'integrità del contraddittorio giudiziale, attesa l'obbligatorietà del contraddittorio amministrativo-prodromico.

Conseguentemente, se l'Ente Impositore venisse pretermesso dalla notifica del ricorso/reclamo da parte del contribuente opponente, non vi sarebbe onere per l'Agente della Riscossione

⁹ Osserva, infatti, Francesco Rubera in *Fiscalfocus* cit. che nella nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 non è stata riproposta la disposizione che imponeva la preclusione, dopo il reclamo-mediazione, della c.d. conciliazione giudiziale, che ritorna, pertanto, applicabile, nonostante la proposta di mediazione rigettata in via di riesame amministrativo.

di chiamarlo in causa, perché il ricorso sarebbe da considerare improcedibile, per carenza del presupposto processuale della mediazione-reclamo.

3. Tuttavia, non si può non considerare che la Suprema Corte di Cassazione, anche recentemente (l'ultima pronuncia tra quelle sopra citate è del mese di marzo 2020) ha continuato ad applicare ai contenziosi tributari il consolidato principio sopra richiamato, sull'inesistenza del litisconsorzio processuale tra Ente Impositore e Concessionario nei contenziosi tributari per le controversie riguardanti le eccezioni non esclusivamente rivolte alle formalità delle cartelle opposte, sulla base dell'ancora vigente art. 39 del D.lgs. n. 112/1999.

Ad onore del vero, il convincimento giurisprudenziale espresso dalle Sentenze della Suprema Corte sopra citate riguarda comunque contenziosi tributari antecedenti alla riforma dell'anno 2015 (che, si rammenta, prevede, indubbiamente, la necessaria introduzione della mediazione-reclamo per i ricorsi anche avverso le cartelle di pagamento, di importo inferiore ad € 50.000,00) e spesso, addirittura, anche antecedenti all'introduzione dello stesso istituto della mediazione tributaria¹⁰.

Ciò nonostante, fa specie, se davvero possa parlarsi di abrogazione tacita dell'obbligo di chiamata in causa dell'Ente impositore, che gli Ermellini, nelle loro tantissime sentenze che citano il ricordato consolidato principio applicativo di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999, non abbiano, in applicazione della funzione nomofilattica della Corte di Cassazione, fatto riferimento alla questione in argomento, neppure in un *obiter dictum*.

Si ritiene, ad avviso di chi scrive, che per esservi vera e propria incompatibilità tra la disposizione del nuovo art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 e quella di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 112/1999¹¹, la prima norma (temporalmente successiva della

¹⁰ Si rammenta che l'istituto della mediazione tributaria è stato introdotto con l'art. 39, comma 9, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 che ha aggiunto l'art. 17-bis al D.lgs. n. 546/1992 rubricato, appunto, "reclamo-mediazione"

¹¹ La interpretazione letterale della presente disposizione dei fautori della sua abrogazione non sembra convincere, dal momento che, ovviamente, non essendo,

seconda) avrebbe dovuto contenere chiaramente l'obbligo, in caso di necessità per il contribuente di proporre reclamo avverso una cartella di pagamento del valore inferiore ad € 50.000,00, di notificare il ricorso/reclamo direttamente all'Ente Impositore e non anche (e non solo) all'Ente che ha emesso l'atto impugnato (ossia la cartella, a prescindere dalla tipologia di eccezione da esperire e dalla necessità o meno di recuperare il mezzo di impugnazione del merito della pretesa tributaria). Nulla, a ben vedere, si dice letteralmente al riguardo nella nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 112/1999.

Si potrebbe, allora, a questo punto, pure ritenere plausibile optare, invece che per l'abrogazione implicita della regola dell'inesistenza del litisconsorzio processuale, per una tesi opposta. Al disposto del citato articolo n. 39 del D.lgs. n. 112/1999 (valevole per il processo tributario) sembra potersi conferire una portata estensiva ed analogica, tale da applicare il relativo principio (anche) al prodromico e proredecuto procedimento "amministrativo" e stragiudiziale di mediazione-reclamo, giacché, si rammenta, questo comincia pur sempre con la notifica di un medesimo atto: il ricorso.

In altri termini, dinanzi ad una cartella di pagamento notificata dal Concessionario (si pensi all'Agenzia delle Entrate Riscossione), avente un valore inferiore agli € 50.000,00 per crediti di diversi Enti Impositori pretesi creditori (si pensi, a titolo esemplificativo, al Comune di Roma e alla Agenzia delle Entrate), essendo stata prevista dalla nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 la necessità della mediazione attraverso la notifica del ricorso, potrebbe considerarsi ferma la facoltà del contribuente di decidere di notificare l'introduzione della lite tributaria (con effetti di contemporanea apertura del procedimento di mediazione) solo al Concessionario, dovendo spettare a questo, ex art. 39 del D.lgs. n. 112/1999 di inoltrare la domanda agli Enti Impositori (nell'esempio proposto Comune di Roma e Agenzia delle Entrate), per i quali, in qualità di soggetto incaricato di intimare e ricevere il pagamento, l'Ente riscossore (nell'esempio l'Agenzia delle Entrate Riscossione) si sta occupando di

all'epoca della sua promulgazione, ancora stato istituito il procedimento di mediazione, il legislatore non poteva che intendere i termini "liti" e "causa" in senso processuale.

recuperare i crediti di matrice tributaria.

Del resto, il fatto che non sia più imposta la proposizione di un'istanza di mediazione nel ricorso e che questo debba per legge, anche in assenza da parte del contribuente della proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, essere considerato avente funzione di reclamo (amministrativo), permette questo tipo di valutazione e di applicazione analogica della norma processuale in commento. L'atto con cui si introduce la mediazione è, in fin dei conti, processuale, a differenza dell'istanza autonoma da proporre prima del giudizio o in corso di causa prevista per la mediazione civile e commerciale.

Ad ogni buon conto, la prudenza, che maggiormente si impone agli operatori del diritto, quando, come nella specie, vi è incertezza applicativa di norme apparentemente in conflitto fra loro ¹², consiglia, nella prassi e in attesa di un intervento chiarificatorio normativo oppure del pronunciamento sul punto della Corte di Cassazione o, quantomeno, di pronunce mirate delle Commissioni Tributarie, per scongiurare provvedimenti di improcedibilità e sentenze di dichiarazione di nullità di pronunce di merito, di notificare il ricorso/reclamo sia all'Agente della Riscossione sia agli Enti impositori ed effettivi creditori.

Ciò anche, purtroppo, a discapito, come ben sanno i difensori dei contribuenti (i quali si apprestano ad introdurre un contenzioso nei confronti di una cartella di pagamento, di un avviso di mora o di un'intimazione di pagamento), finanche della opportunità - a seconda della tipologia di eccezione da proporre e in ragione della migliore strategia da applicare - di chiamare o meno in giudizio uno o l'altro degli Enti ipoteticamente coinvolgibili nel ricorso/reclamo avverso una cartella di pagamento (si pensi al Comune e all'Agenzia delle Entrate oltre che ovviamente al Concessionario), come, invece, pacificamente, poteva avvenire prima della necessaria introduzione del procedimento di mediazione, lasciando all'Agente della Riscossione, l'onere di chiamarli o meno nel giudizio tributario con ogni conseguenza processuale e di merito.

¹² Non consta, salvo errore, l'esistenza di pronunce di Commissioni Tributarie che si siano occupate specificamente dell'argomento in parola.