

La mediazione tributaria è costituzionalmente legittima

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 20 Febbraio 2017

la Corte Costituzionale ha decretato la legittimità del procedimento di mediazione tributaria: analizziamo nel dettaglio le motivazioni dei giudici della Consulta. Sono tanti però i professionisti del settore del contenzioso che lamentano le inefficenze della mediazione tributaria

La Corte Costituzionale, con l'Ordinanza n. 38 del 2017, ha dichiarato inammissibili, o comunque non fondate, le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Il ricorso di legittimità costituzionale era stato promosso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano in riferimento all'art. 3, 24 e 111 della Costituzione.

Secondo il rimettente la disposizione impugnata poteva ledere, innanzitutto, l'art. 3 Cost., sotto il profilo della dignità di trattamento, nel momento che essa si riferisce (riferiva) ingiustificatamente ai soli tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate e nel limite dei ventimila euro.

La soglia dei ventimila euro, del resto, poteva discriminare, in assenza di idonea giustificazione, la situazione dei contribuenti in ragione di un mero dato quantitativo che non trova riscontro in altri istituti del diritto tributario.

Altra possibile censura atteneva poi alla possibilità per il contribuente di invocare la tutela cautelare solo a seguito della proposizione del ricorso giurisdizionale, dal momento che l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 consente di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato solo a condizione che il contribuente si sia costituito nel giudizio sul merito dell'atto stesso. L'esclusione della possibilità di adire con immediatezza la tutela cautelare in relazione alla sola tipologia di contenzioso descritta sarebbe stata, ad avviso del giudice rimettente, «irrazionale, contraria al principio di uguaglianza e ingiustificata», trattandosi della tutela giurisdizionale di posizioni giuridiche soggettive che «devono essere garantite nei

casi nei quali l'atto sia immediatamente esecutivo».

La disposizione censurata, inoltre, poteva ledere l'art. 24 Cost., dal momento che, di fatto, limitava la possibilità di agire per la tutela dei propri diritti, sino ad escluderla del tutto qualora non fosse stata esperita una preventiva fase amministrativa, laddove la stessa Consulta, pur avendo generalmente ritenuto legittimo il differimento della possibilità di agire in giudizio in presenza di specifiche necessità, aveva già in passato escluso che, anche in tali casi, il diritto di azione potesse essere eccessivamente compresso e, comunque, che l'ammissibilità stessa dell'azione potesse essere condizionata al previo esperimento di un rimedio amministrativo.

In riferimento infine all'art. 111 Cost., il giudice rimettente deduceva, in primo luogo, che la disposizione censurata comportava un'eccessiva dilatazione dei tempi di introduzione del giudizio tributario, in violazione del principio della ragionevole durata del processo.

La violazione del medesimo parametro era poi dedotta anche in riferimento al fatto che la disposizione censurata attribuisce il compito di decidere il reclamo e quello di mediatore a una delle parti della controversia (sia pure attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili), in contrasto con la necessaria terzietà dell'organo al quale detti ruoli («anche nel diritto comunitario») devono essere conferiti.

Il giudice rimettente sottolineava poi, a tal proposito, come la sentenza n. 272 del 2012 della stessa Corte Costituzionale, in materia di mediazione civile, aveva evidenziato che l'istituto della mediazione trova il suo fondamento nel diritto dell'Unione europea, dovendo quindi la finalità deflattiva dell'istituto della mediazione essere raggiunta in forza dell'autorevolezza e dell'utilità concreta della mediazione e non con strumenti di obbligatorietà del ricorso ad essa e dovendo comunque svolgersi in modo imparziale rispetto alle parti coinvolte (art. 4 della direttiva n. 2008/52/CE).

La Presidenza del Consiglio, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedeva l'inammissibilità o la non fondatezza delle questioni sollevate, anche rilevato che, successivamente alla deliberazione ma anteriormente al deposito dell'Ordinanza in esame, era già intervenuta la sentenza n. 98 del 2014 della Consulta, che aveva dichiarato l'incostituzionalità di alcune disposizioni dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 e, in particolare, della norma che disponeva l'inammissibilità del ricorso per omessa presentazione del reclamo e della mancata previsione della sospensione degli atti impugnati.

La Corte, rilevato che, con la sentenza n. 98 del 2014, aveva in effetti dichiarato, in riferimento all'art. 24 Cost., l'illegittimità costituzionale del denunciato art. 17-bis, c. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, c. 611, lett. a, n. 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, evidenziava dunque che la questione sollevata con riferimento a detta disposizione andava dichiarata manifestamente inammissibile, risultando, secondo la consolidata giurisprudenza costituzionale, ormai priva di oggetto (ex plurimis, ordinanza n. 208 del 2016).

Manifestamente inammissibile, per difetto di rilevanza, era anche la questione relativa alla preclusione della tutela cautelare giurisdizionale, dal momento che dall'Ordinanza di rimessione si evinceva che il ricorrente, nel giudizio a quo, non aveva presentato il reclamo previsto dal censurato art. 17-bis, ma aveva proposto direttamente ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, con la conseguenza che era mancata del tutto la fase amministrativa che solo la presentazione del reclamo avrebbe potuto introdurre e, pertanto, il giudice a quo non doveva fare applicazione della norma censurata, che avrebbe precluso l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale in una fase, però, quella amministrativa introdotta dal reclamo, che nella specie non si era svolta.

Parimenti manifestamente inammissibile, per difetto di rilevanza, era la censura inerente la ragionevole durata del processo, dal momento che non risultava che i ricorrenti avessero giustificato l'omissione del reclamo con l'argomento che, se avessero formulato detta istanza, la presentazione del reclamo avrebbe comportato una durata del processo non ragionevole.

Quanto poi alla dedotta violazione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo della disparità di trattamento e dell'irragionevolezza, in considerazione del fatto che la previsione in esame riguarda solo i contribuenti parti di controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'impugnato art. 17-bis e non, quindi, tutti gli altri contribuenti (in particolare, quelli che sono parti di controversie relative ad atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate o di controversie relative ad atti emessi da tale Agenzia ma di valore superiore a ventimila euro), la Consulta ribadisce il convincimento per cui il legislatore ha perseguito, in modo ragionevole, l'interesse generale alla deflazione del contenzioso tributario, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate, almeno nella previgente versione) che notoriamente rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie ed, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie, sia per la parte privata che per quella pubblica.

La scelta del legislatore, ad avviso della Consulta, in quanto congrua rispetto alla ratio dell'intervento normativo, era quindi frutto di un corretto esercizio della discrezionalità legislativa, non censurabile né sul piano del diritto alla tutela giurisdizionale, né su quello del rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza.

La lesione del menzionato parametro non sussisteva del resto neanche sotto il diverso profilo dell'obbligatorietà della procedura di reclamo. Come già evidenziato nella sentenza n. 98 del 2014, è infatti consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri (in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo) che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, laddove il reclamo e la mediazione tributari, col favorire la definizione delle controversie (che rientrino nel menzionato ambito di applicazione) nella fase pregiudizionale, tendono appunto a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria; e dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi ed un più attento esame di quelli residui.

Era infine manifestamente infondata anche la dedotta violazione dell'art. 111 Cost., in relazione al principio della terzietà del giudice, per aver la norma censurata attribuito il compito di mediatore a una delle parti della controversia.

Innanzitutto, infatti, evidenzia la Corte, era inconferente il richiamo alla direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, applicandosi questa «*nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale*», con l'espressa esclusione della «*materia fiscale, doganale e amministrativa*» (art. 1, c. 2).

Più in generale, poi, osserva ancora la Corte, la mediazione tributaria costituisce una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti, che agiscono, quindi, su un piano di parità, dovendosi pertanto escludere che un tale procedimento conciliativo, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa, il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a

non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.

Tanto premesso, la sentenza della Consulta rappresenta l'occasione per fare, anche criticamente, il punto sull'istituto della mediazione, con particolare riferimento alla sua effettiva natura.

Innanzitutto va ribadito come la mediazione sia un istituto deflativo del contenzioso e non un surrogato dell'autotutela, come spesso viene intesa.

E' vero che l'impostazione ufficiale è che questa sarebbe espressione di un potere di autotutela dello stesso ente impositore, da stimolare ed incoraggiare, allo scopo di indurre l'Amministrazione finanziaria a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice; ma è anche vero che questo serve forse a giustificare perché non è affidata ad un organo terzo (come avviene nel rito civile), ma ad una diversa articolazione della medesima amministrazione (peraltro alla stessa struttura che ha emesso l'avviso impugnato e non ad un organo gerarchicamente sovraordinato, come avviene nel resto d'Europa per istituti simili).

La procedura di mediazione deve ritenersi, quindi, sostanzialmente, finalizzata ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie. Le motivazioni che possono indurre a cercare l'accordo possono dunque essere anche diverse (rectius: sono diverse) dalla mera valutazione di legittimità dell'atto.

Accertata l'ammissibilità dell'istanza e verificata l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuterà quindi la sussistenza dei presupposti per la mediazione, e cioè:

- 1) incertezza delle questioni controverse;
- 2) grado di sostenibilità della pretesa;
- 3) principio di economicità dell'azione amministrativa.

Come si vede l'ottica è completamente diversa da quella dell'autotutela.

Del resto, per espressa indicazione di Prassi, qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa (e dunque anche nel caso in cui l'atto venga considerato legittimo e potenzialmente anche vincente),

l'Ufficio potrà comunque concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate.

L'ottica dunque è meramente deflativa del contenzioso, seppur ancora inserita in una fase amministrativa (il che giustifica le conclusioni della Consulta).

E tuttavia, se è vero che il reclamo condivide con l'autotutela i presupposti (vizi d'illegittimità o ragioni d'infondatezza) e l'oggetto (la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto), tuttavia, a differenza dell'autotutela tributaria, che si inquadra tra le attività amministrative di secondo grado a contenuto discrezionale, il riesame in sede di reclamo, pur essendo sempre in una dimensione amministrativa, ha comunque (nei fatti e nella ratio) una proiezione processuale (tanto è vero che, non a caso, viene disciplinato nel Dlgs 546/92 sul contenzioso tributario).

Secondo alcuni la mediazione sarebbe inoltre un inutile doppione dell'accertamento con adesione (da qui a ben vedere anche la censura del giudice rimettente sulle censurate conseguenze in termini di irragionevole durata del processo).

Anche questi due istituti tuttavia presentano aspetti differenti.

In primo luogo, il campo d'applicazione non è sovrapponibile: l'adesione riguarda infatti soltanto l'accertamento, mentre la mediazione riguarda tutte le possibili controversie radicabili davanti al giudice tributario rispetto all'attività dell'Agenzia (e ora anche degli altri enti impositori), ivi comprese le liti di rimborso (seppur entro il limite dei 20.000 Euro).

L'accertamento con adesione si caratterizza poi come strumento di determinazione concordataria dell'obbligazione tributaria: un procedimento amministrativo volto a determinare il presupposto d'imposta con il consenso del contribuente.

La mediazione, invece, a ben vedere, interviene sempre rispetto ad un atto già emesso e si proietta sul contenzioso, costituendo quindi un filtro pre-processuale allo scopo di prevenire liti evitabili (laddove la successiva conciliazione rappresenta invece un filtro deflativo a processo già cominciato).

L'adesione ha quindi una funzione schiettamente impositiva; la mediazione ha invece una funzione *latu sensu* giustiziale.

Insomma, la mediazione resta senz'altro un istituto sui generis, in una sorta di "limbo" tra procedimento amministrativo e giudiziale, rispetto al quale, tuttavia, come visto le censure di illegittimità costituzionale sono state ritenute o inammissibili (in quanto superate peraltro dalla nuova disciplina), o comunque infondate.

Un istituto dunque giuridicamente controverso, che, però, si è rilevato ad oggi effettivamente molto utile nella sua concreta funzione deflativa.

Anche perché per tali importi, spesso, la prosecuzione del giudizio è comunque economicamente non conveniente rispetto ad un qualsiasi accordo riduttivo di imposte e sanzioni (queste ultime peraltro ricommesurate alle minori imposte). Ma questo è un altro discorso.

20 febbraio 2017

Giovambattista Palumbo