

## Mediazione tributaria: sollevata la questione di legittimità costituzionale

**Autore:** Lo Prete Giada Antonia

**In:** Diritto tributario

Con ordinanza 7 febbraio 2013, n. 18, la Commissione tributaria provinciale di Perugia ha sollevato, in relazione agli artt. 3, 24 e 25 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'istituto della mediazione tributaria, previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 39, comma 9, del

D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con

L. 15 luglio 2011, n. 111, volto alla deflazione del contenzioso tributario.

Innanzitutto, la Commissione ha rilevato la mancanza della sussistenza del requisito di terzietà in capo all'organo deputato a gestire l'eventuale fase di mediazione, il quale appartiene alla struttura dell'Agenzia delle Entrate.

Infatti per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo, pena l'inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

Trattasi di una fase precontenziosa volta ad evitare di adire il Foro per contestazioni passibili di risoluzione in sede amministrativa, per mezzo di un procedimento finalizzato a favorire l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria ovvero il raggiungimento di un accordo tra essa ed il contribuente, relativamente ad una vertenza tributaria.

Orbene, la Commissione perugina ha evidenziato come la circostanza per cui tale reclamo venga esaminato da un organo dell'Amministrazione che seppur diverso ed autonomo rispetto a quello che ha

emanato l'atto reclamabile sia sempre parte organica della Amministrazione stessa, sia del tutto incostituzionale, soprattutto considerando che l'organo medesimo è deputato ad accettare o meno il reclamo e la eventuale richiesta di mediazione e ad effettuare, a sua volta, una nuova proposta di mediazione.

Per l'effetto, la Commissione ha sottolineato come "l'organo della mediazione deve essere estraneo alle parti, in sostanza non può essere mediatore una delle parti, anche se costituito in ufficio autonomo" (cfr. Comm. Trib. Prov. di Perugia, ord. n. 18, 1-7 febbraio 2013).

In secondo luogo, i giudici rimettenti, rimarcando, per inciso, come "tale mediazione, sia che richiesta dal contribuente, sia che proposta dall'Amministrazione, di fatto, sia obbligatoria e come tale, in materia civile, già dichiarata incostituzionale, anche se per diversa ragione (eccesso di delega) dalla Corte della Carta con la citata sentenza" (cfr. Comm. Trib. Prov. di Perugia, ord. n. 18, 1-7 febbraio 2013), hanno lasciato probabilmente trapelare l'auspicio di una censura di incostituzionalità dell'istituto anche in ambito tributario.

Denunciato, altresì, il pregiudizio che deriverebbe al contribuente dall'incongruenza tra i termini previsti per il reclamo e la mediazione e l'immediata esecuzione dell'avviso di accertamento (atteso che le norme che regolano l'istituto della mediazione tributaria prevedono che, decorsi novanta giorni senza che sia notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia conclusa la mediazione, il reclamo produca gli effetti del ricorso, e che i termini di cui all'art. 23 DLgs. 546/92 utili ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, decorrano dalla predetta data, con la conseguenza che fino a quel momento è precluso al cittadino adire la via giudiziaria).

Dunque, posto che in virtù della norma di cui all'art. 23 co. 30 del D.L. 6.7.2011, conv. L. n. 111/2011 l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni senza che si sia provveduto al pagamento ed è, al contempo, previsto il pagamento, in caso di "tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio" degli importi stabiliti dall'art. 15 del D.P.R. 29.9.1972 n. 602, la Commissione ha lamentato come in sostanza il contribuente

non possa effettuare un tempestivo ricorso - la cui proposizione si perfeziona non solo con la presentazione dello stesso all'Ufficio impositore, ma anche con il deposito della copia presso la Commissione Tributaria - perché deve aspettare l'esito del suo reclamo o della mediazione.

Tuttavia, nel frattempo, il contribuente è tenuto a pagare, posto che l'avviso di accertamento è esecutivo, e non può avvalersi nemmeno dell'istituto della sospensione dell'atto previsto dall'art. 47 DLgs. 546/92, perché non ha potuto depositare il proprio ricorso presso la Commissione, il quale comunque sarebbe dichiarato inammissibile poiché non preceduto dall'iter previsto dalla norma impugnata.

Da ultimo, ravvisato un ulteriore profilo di incostituzionalità della norma in oggetto, per violazione dell'art. 3 della Carta, laddove essa prevede che l'istituto del ricorso e della mediazione si applichino solo ai tributi imposti dalla Agenzia delle Entrate e non ad altri tributi provenienti da altri Enti impositori, con la conseguenza che i contribuenti obbligati al pagamento di questi ultimi si troverebbero ad avere maggiore tutela giuridica rispetto ai contribuenti cui pervengono atti dall'Amministrazione finanziaria, i quali sono tenuti ad attenersi all'iter procedurale prevista dalla norma di cui si dubita della costituzionalità.

Neppure sfugge alla mannaia della Commissione di Perugia

la limitazione dell'applicazione, sempre della citata norma, alle controversie che abbiano un valore non superiore alle ventimila euro, ritenuta illogica alla luce del fatto che i medesimi contribuenti solo perché potrebbero essere debitori dello Stato per importi superiori troverebbero maggiore tutela giudiziaria, potendo adire immediatamente la giustizia tributaria ed avvalersi, eventualmente, dell'istituto della sospensione dell'atto impugnato (cfr. Comm. Trib. Prov. di Perugia, ord. n. 18, 1-7 febbraio 2013).

In aggiunta, a seguito della rimessione della questione al Giudice delle Leggi, da parte della Commissione perugina, la norma in questione è stata parimenti censurata dalla Commissione tributaria di Campobasso, con ordinanza n. 75/2/2013, e dalla Commissione tributaria di Benevento, con ordinanza n. 126/7/13, meglio articolando i profili di incostituzionalità già precedentemente denunciati.

In particolare, la Commissione molisana ha posto l'accento sulla circostanza per cui, nella mediazione tributaria, il 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.

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 perché in esso giudizio non esiste il limite della competenza per valore sia perché 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 giudicali 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. Pertanto, 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 (cfr. Comm. Trib. Prov. Campobasso, Ordinanza n. 75/2/13 del 17.04.2013).

Infine, invece, la Commissione campana ha voluto sottolineare, quale effetto dell'istituto, l'incongruità dell'ammontare delle spese sostenute da due soggetti interessati da situazioni identiche: infatti, nel caso in cui il reclamo venga accolto, le spese sostenute dal contribuente restano a suo esclusivo carico a differenza di ciò che avviene per il contribuente non obbligato alla mediazione, il quale può sempre

richiedere la condanna alle spese di lite.

Per concludere, gli operatori del diritto ed i giuristi in linea di massima concordano nel ritenere parimenti censurabile, nell'istituto in questione, la mancanza di una tutela cautelare in tutto il periodo di tempo occorrente per l'obbligatorio esperimento del reclamo e nel ritenere, inoltre, integrata la violazione delle garanzie disposte dalla norma di cui all'art. 24 Cost., dal momento che l'art. 17-bis, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce la "condizione di ammissibilità" del ricorso, precludendo per l'effetto, in caso di mancata presentazione dell'istanza, l'esperimento della tutela giurisdizionale.

Questi i punti critici su cui dovrà pronunciarsi il Giudice delle Leggi, con alta probabilità di ottenere una pronuncia di incostituzionalità anche per quel che attiene l'istituto della mediazione applicato al campo tributario.

Insomma, volendo tracciare un bilancio "preventivo" sulla mediazione tributaria, gli aspetti sinora delineati e censurati da più Commissioni tributarie probabilmente ne sviliscono l'intento utilitaristico-deflattivo, finendo per degradare l'istituto in questione ad una mera ulteriore declinazione della regola del solve et repete.

<https://www.diritto.it/mediazione-tributaria-sollevata-la-questione-di-legittimita-costituzionale/>