

## **CONSIGLIO DI PRESIDENZA GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

Seminario di Aggiornamento Professionale  
per i Magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Liguria

***“Ordinamento e processo: verso nuove regole per la giustizia tributaria”***

**27 giugno 2014 – Salone della Borsa, Piazza De Ferrari, Genova**

***“Reclamo, mediazione e conciliazione giudiziale: sviluppi e prospettive, anche alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale.***

Bozza di relazione del Prof. Angelo Contrino, Università Bocconi

### **A) Il reclamo e la mediazione: evoluzione e collocamento nel sistema**

1. L'art. 17-*bis*, nel testo attualmente vigente, prevede che il ricorso contro gli atti impositivi che diano vita a controversie di valore non superiore a 20.000 Euro debba essere preceduto da un reclamo, la cui presentazione è condizione di procedibilità del ricorso medesimo. Ciò a differenza di quanto inizialmente previsto dal legislatore tributario – e valevole fino alle modifiche apportate dalla “Legge di stabilità 2014” – che aveva previsto la proposizione del reclamo ai fini dell'ammissibilità del ricorso;
2. Sulla questione dell'inaammissibilità del ricorso che non fosse stato preceduto dalla presentazione di un'istanza di reclamo si è pronunciata la Consulta, la quale – dichiarando l'art. 17-*bis* illegittimo per violazione dell'art. 24 Cost. – ha sancito che la mancata presentazione del reclamo non comporti l'inaammissibilità, bensì l'improcedibilità del ricorso e il rinvio della trattazione per consentire l'esperimento del tentativo di mediazione.
3. Se non contiene una proposta di mediazione, il contenuto del reclamo non si differenzia sostanzialmente da quello del ricorso. L'eventuale proposta di mediazione è, invece, uno “strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa” (Cort. Cost. 16 aprile 2014, n. 98)

4. I due istituti giuridici sono profondamente differenti fra loro, seppur inevitabilmente connessi per volontà legislativa, e, in ragione di ciò, legati da un nesso di dipendenza strutturale. Si tratta di due procedimenti autonomi, ma al contempo strettamente legati sotto il profilo della *ratio*, essendo comune l'obiettivo di deflazionare il contenzioso con riferimento alle controversie tributarie di modico valore.
5. I due istituti sono legati da un ulteriore nesso di tipo procedimentale, nel senso che il facoltativo (sub)procedimento della mediazione può essere attivato soltanto all'interno del procedimento amministrativo del reclamo e, una volta attivato, sussistendone le condizioni per il perfezionamento, è destinato a sostituirsi a tale procedimento.
6. Il reclamo/mediazione potrebbe in apparenza manifestare elementi di contatto con la c.d. "mediazione civile" di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28. Invero, l'affinità che si individua sul piano lessicale non si traduce nell'assimilabilità dei due istituti dal punto di vista sostanziale.
7. La mediazione tributaria non è riconducibile al modello della mediazione civilistica, essendo priva, tra l'altro, di un elemento indefettibile: la presenza di un mediatore. La valutazione della questione è, infatti, affidata a un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto, ma comunque appartenente all'Agenzia delle Entrate, il quale non cerca una soluzione della controversia ragionevole per entrambe le parti, bensì una soluzione rispettosa della normativa tributaria.

**B) Il reclamo e la mediazione: i risvolti della sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014.**

8. Con la sentenza 16 aprile 2014, n. 98, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 17-*bis* nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dalla "Legge di stabilità 2014", che presentava – come , oltre che dalla dottrina, anche dalla giurisprudenza di merito – diversi profili di dubbia costituzionalità (cfr. CTP Perugia, ordinanza n. 68 del 7 febbraio 2013; CTP Campobasso, ordinanze nn. 146 e 147 del 17 aprile 2013; CTP

Benevento, ordinanza n. 153 del 18 aprile 2013; CTP Ravenna, ordinanze nn. 270 e 271 del 12 luglio 2013).

9. La Consulta, dopo aver disaminato tutte le ordinanze di rimessione, ha circoscritto l'ambito della propria decisione alla originaria disciplina dell'art. 17-*bis*, senza considerare i cambiamenti nel frattempo intervenuti.
10. Essa si è pronunciata *in primis* sulla questione della "giurisdizione condizionata", sancendone l'illegittimità in relazione all'art. 24 Cost perché *"la specifica previsione secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo comporta l'inammissibilità del ricorso sacrificherebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantita"* dal citato art. 24, comportando *de facto* la perdita del diritto di agire in giudizio.
11. Adesso, il deposito del ricorso prima che siano trascorsi i novanta giorni, entro i quali deve essere deciso il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, dovrebbe condurre solo a un temporaneo rinvio del giudizio per consentire all'Agenzia delle Entrate di esprimersi in ordine all'istanza di reclamo o di formulare una proposta di mediazione, senza alcuna ulteriore incombenza per il ricorrente.
12. Altra questione sottoposta al vaglio della Consulta riguarda la tutela cautelare nell'ambito della procedura di cui all'art. 17-*bis*. L'aspetto della sospensione dell'esecuzione della pretesa impositiva nelle more della definizione del reclamo e della mediazione è stato preso in considerazione dalla "Legge di stabilità 2014", che ha previsto l'automatico accesso *ex lege* alla tutela cautelare.
13. La precedente versione della norma induceva a ritenere che fosse precluso l'accesso alla sospensione automatica della pretesa impositiva nella pendenza dei termini per la definizione del reclamo. Ciò comportava che nelle more del procedimento amministrativo del reclamo il contribuente, pur in presenza di un danno grave e irreparabile, fosse privato di una tutela cautelare di tipo giurisdizionale.

- 14.** La Consulta non si è espressa sulla questione, in quanto dichiarata inammissibile per le controversie in cui era stata sollevata. Deve, tuttavia, ritenersi che, stante il venir meno di ogni conseguenza preclusiva derivante dall'introduzione del giudizio prima del decorso dei novanta giorni di cui al comma 9 dell'art. 17-*bis*, anche per il passato siano ammissibili tutte quelle richieste cautelari che sono state introdotte dai contribuenti mediante il deposito anticipato del ricorso.
- 15.** La terza questione di legittimità sollevata in relazione all'art. 17-*bis* – ossia l'affidamento del reclamo a una struttura diversa e autonoma ma comunque interna all'Agenzia delle Entrate – è stata ritenuta infondata dalla Corte costituzionale, in quanto la mediazione si svolge solo e sempre tra le parti *“senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore”*, e ciò comunque non comprime il diritto alla difesa del contribuente, né la violazione del principio di ragionevolezza e del diritto della parte a non essere distolta dal giudice naturale precostituito per legge.
- 16.** Con riguardo alla limitazione dell'istituto agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, con esclusione di quelli spiccati da altri enti impositori, e solo a quelli di valore inferiore a 20.000 Euro, la Corte ha dichiarato la questione non fondata essenzialmente per ragioni di economia processuale, rispondendo la delimitazione a un interesse generale di deflazione del contenzioso tributario. Invero, la limitazione di tipo soggettivo introdotta dal legislatore appare contraria alle stesse parole pronunciate dalla Consulta: in futuro potrebbe, infatti, assistersi a un maggior coinvolgimento degli Enti locali e, conseguentemente, a un aumento del relativo contenzioso.
- 17.** Quanto al profilo relativo al trattamento delle spese di lite nell'ipotesi di accoglimento del reclamo/mediazione, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione per difetto di rilevanza. Dalla lettura della sentenza non sembra escluso, tuttavia, che l'art. 17-*bis* possa ritenersi incostituzionale nella parte in cui non preveda la rifusione a favore del contribuente delle spese relative alla procedura di reclamo nel caso di

accoglimento dello stesso da parte dell'Agenzia. Né la Corte si è espressa in ordine al caso in cui l'Agenzia delle Entrate accolga il reclamo ma il contribuente aveva introdotto il giudizio prima del decorso del termine di 90 giorni: si tratta di una questione al momento irrisolta e che potrebbe essere proposta.

**18.** Vi sono, infine, altre tre questioni su cui la Corte Costituzionale ha riscontrato un difetto di rilevanza o una manifesta inconferenza rispetto agli invocati parametri di riferimento, ma che meritano qualche osservazione.

**19.** E' stato lamentato che il reclamo comporti un'anticipata *disclosure* delle ragioni del contribuente e che ciò possa comprimerne il diritto di difesa. Innanzitutto, l'anticipata *disclosure* è un effetto inevitabile dell'automatica trasformazione del reclamo in ricorso. Inoltre, la giurisprudenza considera ormai pacifico che il termine per la costituzione in giudizio dell'Ufficio sia meramente ordinatorio e, conseguentemente, perde valore l'obiezione secondo cui il reclamo/mediazione darebbe all'ufficio un termine più ampio per valutare i motivi di doglianza del contribuente.

**20.** È stata poi avanzata la tesi dell'illegittimità dell'art. 17-*bis* in relazione al possibile manifestarsi di un contrasto di giudicati, perché impedirebbe: (i) a un contribuente di presentare un unico ricorso in relazione a una questione che interessa più annualità; (ii) a più contribuenti, cui è comune la medesima vicenda, di presentare un unico ricorso o comunque di far svolgere il processo nel litisconsorzio di tutti gli interessati. La questione è stata dichiarata inammissibile per motivi di fatto; in merito neanche il legislatore è intervenuto e, dunque, nulla osta all'eventuale riproposizione.

**21.** Occorre tuttavia osservare che non paiono ravviarsi reali pregiudizi per il contribuente che debba presentare reclamo avverso alcuni atti e ricorso avverso altri, né pare rilevante il paventato rischio di raggiungimento di una soluzione non unitaria in ipotesi di fattispecie

plurisoggettive, come accade, ad esempio, nel caso in cui uno o più coobbligati ricorrano a istituti deflattivi del contenzioso, con possibilità di raggiungere soluzioni processuali divergenti.

- 22.** L'ultimo aspetto esaminato dalla Consulta riguarda la presunta incostituzionalità dell'art. 17-*bis* nella parte in cui non regola i rapporti con le norme in tema di sospensione feriale dei termini dilatando eccessivamente i termini per l'introduzione del giudizio. La questione è stata ritenuta inammissibile. Per il presente, il problema è stato risolto dalla "Legge di stabilità 2014", la quale ha codificato la soluzione ricavabile per via interpretativa, e cioè che *"ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali"*.

**C) Il reclamo e la mediazione al cospetto degli altri istituti deflattivi del contenzioso, e in particolare dell'autotutela e dell'accertamento con adesione.**

- 23.** Quanto al rapporto del reclamo/mediazione con gli altri istituti deflattivi del contenzioso, il legislatore tributario si è infatti limitato a escludere l'operatività della conciliazione giudiziale per le cause di minor valore in relazione alle quali il reclamo è obbligatorio (art. 17-*bis*, c. 1) e a estendere gli effetti della conciliazione al reclamo nei limiti in cui risultino compatibili (c. 8), tacendo in ordine ai rapporti con l'autotutela e con l'accertamento con adesione.

- 24.** Nella delega approvata con la L. dell'11 marzo 2014, n. 23 (nel prosieguo, "Legge Delega") il legislatore ha tentato di razionalizzare il coordinamento ma soltanto con l'istituto della conciliazione giudiziale, prevedendo l'eliminazione dall'art. 17-*bis*, c. 1, dell'anzidetta regola che esclude la conciliazione giudiziale per le controversie che possono formare oggetto di mediazione. Anche se in sede di attuazione si dovesse procedere in tale senso, rimane la radicale assenza di coordinamento con l'autotutela e l'accertamento con adesione, le cui discipline presentano aree di sovrapposibilità.

- 25.** L'istanza di reclamo/mediazione non presenta, dal punto di vista giuridico, affinità con l'autotutela. Il reclamo è, infatti, sempre avviato su iniziativa del contribuente ed è retto dal principio della domanda; diversamente, l'autotutela, ancorché possa nascere su impulso del contribuente, si sostanzia un procedimento il cui esperimento è integralmente rimesso all'Amministrazione finanziaria.
- 26.** Ed infatti, spetta esclusivamente agli Uffici individuare i motivi per i quali è possibile esercitare in concreto l'autotutela, prescindendo anche del tutto da quelli indicati dal contribuente. Al contrario, nei rimedi di carattere giudiziale, come il reclamo, ai fini dell'accoglimento dell'istanza l'Ufficio è tenuto esclusivamente a verificare la fondatezza dei motivi in base ai quali viene contestato l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale. Gli Uffici recuperano uno spazio di iniziativa solo dopo avere rigettato il reclamo e formulato una proposta di mediazione al contribuente: solo in questa sede non sono vincolati dai vizi denunciati dal contribuente.
- 27.** Le ragioni di tali differenze sono presto spiegate. In sede di reclamo l'Amministrazione finanziaria esercita un'attività di secondo grado, che è finalizzata alla verifica della compressione di posizioni giuridicamente tutelate dei contribuenti; in sede di autotutela svolge, invece, un'attività di primo grado, che si sostanzia nel "riesercizio" del potere impositivo, che non può incontrare limiti.
- 28.** L'autotutela non prevede, inoltre, alcuna partecipazione del soggetto nei confronti del quale l'eventuale atto di secondo grado è destinato a dispiegare i propri effetti; al contrario, la procedura di reclamo prevede, quanto meno in via meramente eventuale, un "contatto" tra il contribuente e l'Ufficio laddove si dovesse addivenire alla fase della mediazione vera e propria.
- 29.** Un ultimo aspetto. A livello normativo, nessuna conseguenza è prevista per l'inerzia dell'Agenzia in caso di presentazione da parte del contribuente di un'istanza di autotutela; per contro, in caso di

reclamo/mediazione l'inerzia conduce alla automatica "trasformazione" del reclamo in ricorso e consente nei termini ordinari la costituzione in giudizio del contribuente.

- 30.** Dal punto di vista operativo, non avendo il legislatore espressamente regolato i rapporti tra la mediazione e l'autotutela, nei casi in cui sia tenuto a proporre istanza di reclamo il contribuente può sempre valutare la convenienza o anche solo l'opportunità di presentare anche istanza di autotutela: non vi è, infatti, alcun obbligo legale di alternatività tra i due strumenti. In caso di contemporanea attivazione si ha la duplicazione di procedure che perseguono la medesima finalità deflattiva.
- 31.** L'istituto del reclamo l'istanza di mediazione presentano, invece, affinità con l'accertamento con adesione. In entrambi i casi si registra infatti una forma di contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.
- 32.** Anche in questo caso il legislatore non ha previsto l'alternatività tra i due rimedi. Il contribuente sarà, pertanto, libero di scegliere, ad esempio, se tentare anche la strada dell'accertamento con adesione, e beneficiare della riduzione delle sanzioni a un terzo del minimo edittale, o se presentare esclusivamente istanza di reclamo/mediazione, e avvantaggiarsi in caso di esito positivo della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento di quanto irrogato. Va tuttavia considerato che, se ricorre all'accertamento con adesione, il contribuente resta comunque tenuto alla presentazione del reclamo, che difficilmente potrà avere esiti differenziati.
- 33.** E' evidente che a causa della mancanza di coordinamento tra mediazione, da un lato, e autotutela e accertamento con adesione, dall'altro, con susseguente possibilità di contemporanea attivazione, vi è il rischio di un inutile dispendio di energie del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, che confligge con la finalità – perseguita dalla riforma – di semplificazione del rapporto tributario: da questo punto di vista, l'introduzione del reclamo e della mediazione si appalesa come una riforma incompleta:.

**D) Mediazione e conciliazione giudiziale a confronto, anche alla luce della legge delega, delle proposte di attuazione del CPGT e della recente bozza di riforma del processo tributario.**

- 34.** Mediazione e conciliazione presentano molte similitudini e aree di sovrapposizione: entrambi presuppongono la notifica dell'atto introduttivo del giudizio – un ricorso vero e proprio nel caso della conciliazione, un reclamo/ricorso nell'altra ipotesi –; per altro verso, i parametri di valutazione di mediabilità della controversia, da parte dell'Amministrazione finanziaria, corrispondono a quelli ordinariamente applicati per la conciliazione; da ultimo, pur nei limiti della compatibilità, la disposizione sulla mediazione richiama l'art. 48 del d.lgs. 546/1992.
- 35.** La mediazione presenta comunque delle peculiarità: *in primis*, si tratta di un procedimento di matrice amministrativa, mentre la conciliazione ha natura processuale; inoltre, l'art. 17-*bis* prevede un termine massimo “certo” entro cui la mediazione può essere conclusa, e cioè 90 giorni dalla proposizione del reclamo, anziché la prima udienza della conciliazione giudiziale, la cui fissazione e celebrazione dipende dal carico della singola Commissione tributaria provinciale.
- 36.** Quanto da ultimo osservato si traduce, in termini pratici, nell'alternatività della mediazione rispetto alla conciliazione giudiziale e nel suo divenire una sorta di “conciliazione in termine fisso”, poiché la decorrenza di tale termine senza che il tentativo sia stato esperito sottrae alle parti e – stante l'attuale formulazione dell'art. 17-*bis*, c. 1 – anche ai giudici di prime cure qualunque prerogativa diretta a proporre o comunque a favorire, per l'appunto, la conciliazione della controversia.
- 37.** Ed infatti, vista l'esclusione della conciliazione giudiziale in caso di mediazione, con la scadenza del termine una parte non può proporre all'altra una definizione alternativa, come invece potrebbe avvenire ai sensi dell'art. 48, c. 1, né l'Ufficio può depositare, ai sensi del comma 5 della

medesima disposizione, una proposta alla quale il contribuente abbia preventivamente prestato adesione.

- 38.** In punto di conciliazione giudiziale, anche in rapporto alla mediazione, rilevanti innovazioni sono previste nell'art. 10 della "Legge delega" (rubricato "*Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*"), nelle proposte del "Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria" relativamente all'attuazione di tale articolo e nel recentissimo disegno di legge di riforma del processo tributario (di cui discuteranno gli altri relatori), il cui testo è stato esaminato al Senato, il giorno 17 u.s., dalle commissioni finanze e giustizia riunite.
- 39.** Quanto alla "Legge Delega" – per ciò che rileva ai nostri fini – prevede, tra gli altri principi e criteri direttivi, il "*rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità*"
- 40.** In merito, la proposta lodevole del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria è l'espunzione dall'art. 17-bis, c. 1, della parte in cui si esclude la conciliazione giudiziale in caso di mediazione, così da permettere al contribuente l'accesso a tale strumento anche quando il tentativo di mediazione obbligatoria non sia andato a buon fine. Tale proposta s'inquadra nell'ambito di quella più ampia, e condivisibile, proposta di estendere la possibilità di attivare la conciliazione in ogni stato e grado del processo tributario, in modo del tutto coerente con la natura di tale strumento e la finalità di deflazionare il contenzioso fiscale.
- 41.** In ordine alla mediazione, l'organo di autogoverno della giustizia tributaria propone un'ulteriore modifica per il caso in cui il reclamo/mediazione non dovesse essere accolto o dovesse essere accolto

solo in parte: in tale evenienza si propone di modificare l'art. 17-bis, introducendo un nuovo comma, per prevedere la possibilità per il contribuente di integrare il ricorso con "motivi aggiunti" da notificare al soggetto che ha emanato l'atto impugnato nel termine di costituzione in giudizio del ricorrente, così da valorizzare adeguatamente le esigenze di difesa del contribuente stesso.

**42.** Quanto al disegno di legge di riforma del processo tributario, nella versione presentata e discussa al Senato, è prevista – come proposto, ai fini dell'attuazione della delega, dal Consiglio di Presidenza di Giustizia Tributaria – l'estensione della conciliazione giudiziale anche in appello, con possibilità di definire anche parzialmente la controversia, mediante presentazione di un'apposita istanza – unilaterale o congiunta – dieci giorni liberi prima dell'udienza fissata per la discussione.

**43.** In caso di presentazione unilaterale, l'istanza deve contenere a pena di inammissibilità: (i) l'indicazione esatta dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche su cui si basa; e (ii) esatta precisazione dell'oggetto della conciliazione e dei relativi effetti tra le parti, dovendo il giudice valutarne, oltre all'ammissibilità, anche la fondatezza. Con tutti i problemi che ciò comporta, in concreto, sotto il profilo della *disclosure* da parte del contribuente di dati, elementi e argomenti giuridici che possono contraddire, indebolendole, le difese fino ad allora proposte.

**44.** Al fine di incentivare il ricorso alla conciliazione, nel citato disegno di legge è ulteriormente prevista la riduzione delle sanzioni nella misura di un terzo delle somme irrogate in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione, in luogo di quanto disposto dal testo dall'art. 48, c. 6, attualmente vigente, che prevede la riduzione delle sanzioni nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili. Da notare che nessuna diversa gradazione delle sanzioni amministrative è prevista in ragione del "momento", primo o secondo grado, in cui essa interviene, contrariamente a quanto prevede oggi il sistema degli strumenti deflattivi del contenzioso.