Profili di incostituzionalità del reclamo e della mediazione in ambito tributario

A cura dell'Avv. Paola Rizzelli e dell'Avv. Maurizio Villani

Con l'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, è stato introdotto nel D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 17-bis, rubricato "Il reclamo e la mediazione".

Tale istituto, volto alla deflazione del contenzioso tributario, ha previsto, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, un rimedio da esperire in via preliminare (c.d. reclamo) ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso.

Nella specie, si tratta di una fase precontenziosa, finalizzata ad evitare di affrontare in sede giudiziale contestazioni suscettibili di essere risolte in sede amministrativa, per mezzo di un esame volto a favorire l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria oppure il raggiungimento di un accordo tra quest'ultima ed il contribuente in merito ad una data pretesa impositiva.

Ebbene, ciò premesso, l'aspetto sul quale si vuole porre l'attenzione attiene ai diversi e concorrenti profili di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3 (principio di uguaglianza e ragionevolezza), 24 (diritto di difesa) e 111 (giusto processo) della Costituzione repubblicana, che da una prima e sommaria analisi della predetta disposizioni sembrerebbero emergere, come di seguito specificato.

Violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.)

Per cominciare, una violazione del principio di uguaglianza è ravvisabile già nel comma 1 dell'art. 17-bis citato, che così dispone: "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 secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48".

Ciò in quanto tale disposizione impedisce a controversie aventi lo stesso oggetto e che coinvolgono gli stessi soggetti di essere riunite e, quindi, unitamente discusse e decise, concorrendo con ciò all'eventualità che abbiano esiti differenti.

Altro profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile al comma 10, dell'art. 17-bis cit., dedicato al regime delle spese.

Tale comma, non prevedendo alcuna disciplina in merito alle spese relative al procedimento di reclamo quando il giudizio non si svolge perché il reclamo è accolto o la mediazione va a buon fine, lede il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto dispone che le spese inerenti al reclamo assumano rilevanza solo nell'eventualità dell'introduzione della successiva fase giurisdizionale.

Difatti, mentre l'attivazione di tale procedura comporta necessariamente dei costi per il contribuente, che deve remunerare la prestazione professionale resa per l'assistenza tecnica di cui usufruisce, analogamente a quanto avrebbe dovuto anticipare per la proposizione diretta del ricorso, l'Amministrazione, invece, beneficia, per l'anticipato annullamento dell'atto, del risparmio delle spese di giudizio.

Violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.)

Ulteriore profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile anche al comma 2 dell'art. 17-bis citato, laddove la presentazione del reclamo si sostanzia in una condizione di ammissibilità del ricorso, andando a precludere, in caso di mancata presentazione dell'istanza, qualsivoglia attività giudiziale.

L'art. 24, primo comma, Cost., difatti, prevede che "tutti possono agire in giudizio in difesa dei propri diritti e interessi legittimi".

Si tratta del c.d. "diritto di azione" per il quale il Costituente ha previsto un espresso riconoscimento costituzionale allo scopo di impedire che un qualsivoglia legislatore potesse o comunque possa privare, in maniera arbitraria, alcune posizioni giuridiche soggettive.

Violazione del diritto ad un giusto processo (art. 111 Cost.)

Infine, altro profilo d'incostituzionalità dell'art. 17-bis cit. è poi ravvisabile anche nel mancato coordinamento con il procedimento di accertamento con adesione.

Ciò in quanto tale mancato coordinamento rischia di dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario, con conseguente incostituzionalità della norma per violazione del principio sul giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

Difatti, se il contribuente attiva il procedimento di accertamento con adesione, considerando anche la possibile sospensione dei termini feriali, fra la notificazione dell'atto impugnabile ed il radicamento del giudizio dinanzi al Giudice tributario possono trascorrere circa nove mesi e mezzo (se ai sessanta

giorni per la proposizione del ricorso si aggiungono i novanta giorni per il procedimento di accertamento con adesione, i quarantasei giorni della sospensione feriale ed i novanta giorni per il procedimento di reclamo e mediazione, si ottengono ben duecentoottantasei giorni).
Risultato, questo, che non è conforme all'aspettativa - riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost. - di vedere definita in tempi ragionevoli la controversia.
Pertanto, in ragione di quanto enunciato, non può farsi a meno di osservare che, se profili di illegittimità costituzionale sono stati rilevati anche in merito all'art. 5, primo comma, del D. Lgs. n. 28/2010 (in tal senso Corte Cost., del 24/10/2012, n. 272), relativo alla mediazione obbligatoria civilistica, che detta una disciplina meno gravosa, in cui non è prevista la definitiva perdita del diritto di azione a seguito del mancato esperimento della procedura obbligatoria di mediazione, a maggior ragione profili d'incostituzionalità devono essere ravvisati nella disciplina tributaria, ove, come osservato, il mancato reclamo preventivo è causa di inammissibilità insanabile del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Paola Rizzelli