
RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: GLI INTERVENTI DEL LEGISLATORE E DELLA CONSULTA NON ELIMINANO TUTTI I DUBBI DI COSTITUZIONALITÀ SOLLEVATI IN RELAZIONE ALL'ART. 17 BIS D.LGS. N. 546/1992

Rivista di Diritto Tributario, fasc.12, 2014, pag. 1256

Davide Carta

Classificazioni: DIRITTO TRIBUTARIO - In genere

SOMMARIO: 1. Brevi considerazioni preliminari. - 2. Inquadramento sistematico dell'istituto. Elementi cardine e natura delle due distinte fasi del procedimento. - 3. La modifica dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 operata con la Legge Finanziaria 2014. - 4. La pronuncia della Corte Costituzionale sulla disciplina del reclamo-mediazione ante-riforma. - 5. Osservazioni conclusive: gli interventi del Legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.

I correttivi operati all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 rispettivamente con il comma 611 legge 27 dicembre 2013, n. 147, e con la sentenza 16 aprile 2014 n. 98 della Consulta, pur avendo reso maggiormente conforme al dettato Costituzionale il cd. reclamo-mediazione, non hanno gettato definitiva luce su tutte le “zone d'ombra” di un istituto assai controverso. Lo strumento deflattivo continua, infatti, a presentare dei rilevanti profili di criticità in ordine ai quali, con ogni probabilità, si renderà necessario un nuovo intervento del Legislatore o della Corte Costituzionale.

The corrective action, set by the 611th paragraph of the L. 27 December 2013 n. 147 and by the Sentence n. 98 of the Constitutional Court pronounced on the 16th April 2014, on the regulation of the article 17-bis of the D.Lgs. n. 546/1992, did not cast light on the “grey area” of the controversial figure of the “mediation-claim”, despite the fact this method is been made more congruent with the Constitutional Chart's principals. Indeed, the “mediation-claim” still presents an high level of criticality and, probably, a new intervention, by the Legislator or the Constitutional Court, will be needed.

1. Brevi considerazioni preliminari. - Introdotto dall'art. 39, comma 9, DL 6 luglio 2011, n. 98 (1), il reclamo-mediazione di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, si configura come un procedimento connotato da profili prettamente deflattivi, del tutto allineato con la generale tendenza del Legislatore volta a dare sempre più rilievo agli strumenti di risoluzione delle controversie alternativi alla tutela giurisdizionale (2).

Prima di procedere a delineare i tratti salienti dell'istituto, si deve fin da subito chiarire come il reclamo-mediazione sia soggetto ad una differente disciplina a seconda che gli atti reclamabili siano stati notificati antecedentemente o successivamente alla data del 3 marzo 2014.

Non può infatti non rilevarsi come la disciplina dettata dal summenzionato art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 presentasse, fin dalla sua introduzione, delle criticità tali da sollecitare un duplice intervento “correttivo”, del Legislatore e della Consulta.

In tale contesto si inserisce, da un lato, la novella operata al predetto art. 17 bis dal comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Finanziaria 2014), con cui il Legislatore ha provveduto a riformare il reclamo-mediazione unicamente *pro futuro*, a decorrere dal 3 marzo 2014.

Dall'altro lato è invece intervenuta la Consulta, che con la sentenza 16 aprile 2014 n. 98 ha dichiarato, seppur solo in parte, l'incostituzionalità dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione (3).

Il presente lavoro si propone l'obiettivo di fare chiarezza sulla disciplina applicabile *ratione temporis* allo strumento del reclamo-mediazione alla luce dei suindicati interventi, nonché di evidenziare, al contempo, la sussistenza di alcune criticità dell'istituto, che permangono nonostante i numerosi correttivi apportati dal Legislatore e dalla Corte Costituzionale.

2. *Inquadramento sistematico dell'istituto. Elementi cardine e natura delle due distinte fasi del procedimento.* - Si è detto che il reclamo-mediazione presenta una duplice disciplina, a seconda che gli atti reclamabili siano stati notificati antecedentemente o successivamente all'entrata in vigore della novella del dicembre 2013.

Non può tuttavia non rilevarsi come, pur con i dovuti *distinguo*, gran parte dei tratti essenziali dello strumento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 risultino comuni a entrambe le summenzionate normative, considerato che la “struttura portante” dello stesso, così come la sua *ratio* deflattiva, sono rimasti immutati nonostante l'intervento del Legislatore della riforma e della Consulta.

Una ricognizione dell'istituto così come originariamente introdotto dall'art. 39, comma 9, DL 6 luglio 2011, n. 98, consente, pertanto, di individuare gli elementi cardine dell'istituto e di qualificarne la natura giuridica, e ciò a prescindere dalla specifica disciplina applicabile *ratione temporis*.

Ai sensi dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua formulazione ante-riforma (4), per gli atti di valore non superiore ai 20.000 euro notificati dall'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1 aprile 2012 (5), il contribuente è tenuto ad incardinare un procedimento amministrativo prodromico alla tutela giurisdizionale, caratterizzato da una fase necessaria, il cd. “reclamo”, e da una solamente eventuale, quella della cd. “mediazione”, la quale trova applicazione unicamente nell'ipotesi in cui non vi sia stato un intervento risolutivo della controversia da parte dell'Ufficio.

Dal punto di vista contenutistico, il cd. “reclamo” risulta del tutto omologo al ricorso nanti la Commissione Tributaria Provinciale. In tal senso, il richiamo effettuato dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 ed al 4 comma dell'art. 22 sul processo tributario, evidenzia come gli elementi essenziali del reclamo siano del tutto coincidenti con quelli richiesti a pena di inammissibilità per il ricorso giurisdizionale.

Come si vedrà, lo stesso Legislatore precisa, peraltro, che nell'ipotesi in cui non si pervenga né all'annullamento dell'atto, né ad un consenso su una proposta di mediazione, “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*”.

Differente è invece l'istanza di mediazione, la quale può contenere una proposta di rideterminazione della pretesa impositiva.

La suddetta istanza può essere presentata dal contribuente unitamente all'istanza di reclamo, o, alternativamente, può anche pervenire dallo stesso Ufficio a seguito di una valutazione del grado di sostenibilità della pretesa e il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Nell'ipotesi in cui il procedimento si concluda positivamente con l'accoglimento delle contestazioni avanzate dal contribuente nell'istanza di riesame, o con una definizione concordata della pretesa impositiva in sede di mediazione, la controversia verrà composta in sede precontenziosa, senza necessità di adire la Commissione Tributaria Provinciale.

Più in particolare, in caso di accoglimento del reclamo, l'atto verrà annullato in tutto o in parte. Qualora il procedimento deflattivo si concluda positivamente nella fase eventuale della cd. “mediazione”, le sanzioni saranno rimodulate nella misura del 40 per cento dell'importo irrogabile sulla scorta dell'espresso richiamo all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 operato dall'art. 17 bis (6).

L'accordo si perfeziona col pagamento dell'intera somma concordata o della prima rata, e in caso di mancato pagamento di un solo rateo successivo l'Ufficio potrà iscrivere a ruolo l'intero importo.

Allorché invece il procedimento abbia avuto un esito totalmente o parzialmente infruttuoso a seguito del rigetto totale o parziale dell'istanza, del fallimento della mediazione, o del perdurare del silenzio dell'amministrazione, è prevista la decorrenza dei termini di cui all'art. 22 D.Lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio del contribuente, il quale potrà pertanto accedere alla tutela nanti l'Autorità giudiziaria (7).

Alla luce della disciplina sopra illustrata è allora evidente come il “reclamo” e la “mediazione” di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, siano caratterizzati da una natura giuridica del tutto differente.

Difatti, il reclamo si presenta come un'istanza di riesame obbligatoria (8) indirizzata alla Direzione Provinciale o Regionale che ha emanato l'atto, nella quale il contribuente è tenuto ad evidenziare i vizi formali e sostanziali del provvedimento su cui si fonda la domanda di annullamento totale o parziale dello stesso (9).

La mediazione è invece inquadrabile come un vero e proprio istituto transattivo, giacché il contraddittorio tra Ufficio e contribuente può portare a una composizione della controversia a seguito di reciproche concessioni tra le parti, con possibilità per l'amministrazione di riesaminare i presupposti di fatto e di diritto dell'atto (10).

3. La modifica dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 operata con la Legge Finanziaria 2014. - È stato accennato nel corso della trattazione che l'istituto del reclamo-mediazione così come originariamente disciplinato dall'art. 39, comma 9, DL 6 luglio 2011, n. 98, ha destato fin dalla sua introduzione non pochi dubbi di costituzionalità.

Le prime perplessità sono state evidenziate dalla più accorta dottrina, la quale ha correttamente rilevato come il Legislatore abbia voluto perseguire la pur lodevole finalità deflattiva attraverso l'introduzione di un filtro amministrativo obbligatorio, le cui peculiarità si ponevano tuttavia in contrasto col dettato costituzionale (11).

Nello specifico, è stato da subito rilevato come l'imposizione del previo esperimento del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario, si configurasse come lesiva del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., in quanto il mancato incardinamento del procedimento amministrativo avrebbe del tutto precluso la tutela giurisdizionale (12).

Alla sopraindicata criticità si sarebbero peraltro sommati altri profili di dubbia legittimità costituzionale, quali la limitazione dell'applicabilità del filtro amministrativo ai soli atti di valore inferiore ai 20.000 euro notificati dall'Agenzia delle Entrate, l'assenza di terzietà del soggetto deputato a ricevere il reclamo, l'anticipazione dei motivi di ricorso nella fase amministrativa, l'iniuria della disciplina concernente le spese, l'insussistenza di una reale tutela cautelare nella fase amministrativa e l'eccessiva procrastinazione della tutela giurisdizionale.

Come meglio si vedrà nel paragrafo che segue, la fondatezza delle perplessità poste in rilievo dalla dottrina è stata peraltro confermata dalle posizioni assunte dalla giurisprudenza di merito. Con ben sei ordinanze emanate dal febbraio al luglio 2013, le Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna hanno sollevato nanti la Corte Costituzionale le sopra indicate questioni, evidenziando il contrasto dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 con gli artt. 3, 24, 25, 111, e 113 della Carta fondamentale.

Dinnanzi a tali e tanti rilievi in ordine alla conformità dell'istituto del reclamo-mediazione alla Carta dei diritti, nelle more del giudizio di costituzionalità è intervenuto il Legislatore con l'intento di salvare dalle censure della Corte Costituzionale una disciplina, che proprio per la lodevole *ratio* deflattiva non meritava di essere espunta *ex abrupto* dall'ordinamento (13).

Con il comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Finanziaria 2014), e per i soli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014, è stata così rivisitata la disciplina del reclamo-mediazione di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 (14).

Le modifiche apportate alla disciplina dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 non sono di poco conto, e riguardano, innanzi tutto, la struttura portante dell'istituto del reclamo quale filtro amministrativo alla tutela giurisdizionale.

Se infatti è stata confermata l'obbligatorietà del reclamo, la sanzione dell'inammissibilità del ricorso prevista nell'ipotesi di mancato preventivo esperimento del procedimento amministrativo, è stata sostituita con quella dell'improcedibilità della tutela giurisdizionale, la quale non è peraltro più rilevabile d'ufficio dal Giudice in ogni stato e grado, ma deve essere espressamente eccepita dall'amministrazione in sede di regolare costituzione in giudizio (15).

È stata inoltre introdotta la sospensione *ex lege* della riscossione nelle more del procedimento di reclamo, garantendo così quell'effettiva tutela cautelare nella fase amministrativa della cui assenza si dovevano sia la dottrina che la giurisprudenza di merito (16).

Il Legislatore è inoltre intervenuto per uniformare i termini per la costituzione in giudizio delle parti a seguito della conclusione della fase precontenziosa. Infatti, il nuovo comma 9 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 dispone che ai fini del computo del termine massimo di novanta giorni previsto per la conclusione della procedura di reclamo-mediazione, si applichino “*le disposizioni sui termini processuali*”.

Con la suindicata novella, la decorrenza dei termini per l'espletamento degli adempimenti processuali successivi al reclamo è ora individuabile nel novantunesimo giorno successivo all'incardinamento della procedura amministrativa, e ciò indipendentemente dalla notificazione di un provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza di riesame (17).

Da ultimo, l'ambito applicativo dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 è stato esteso anche ai contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile sia riconducibile a quella delle imposte sui redditi (18).

Si è detto come il comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 417 abbia sancito l'applicabilità del nuovo art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 ai soli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014.

Il Legislatore della riforma ha di fatto perso l'occasione di uniformare la disciplina del reclamo-mediazione, considerato che per gli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate precedentemente al citato termine, avrebbe trovato applicazione la previgente normativa introdotta con l'art. 39, comma 9, DL 6 luglio 2011.

A ben vedere si tratta di una circostanza di non poco conto, giacché il quadro normativo creatosi a seguito dell'emanazione della legge 27 dicembre 2013, n. 417, presentava, nel suo complesso, evidenti incongruenze.

Non può infatti non rilevarsi come per gli atti notificati anteriormente al 3 marzo 2014, la sanzione prevista per il mancato esperimento del procedimento di reclamo fosse individuabile nell'inammissibilità del ricorso, mentre per gli atti notificati successivamente a tale termine veniva sancita l'improcedibilità dell'azione.

Non senza evidenziare come, per gli atti notificati prima del 3 marzo 2014, permanesse l'assenza di una reale tutela cautelare nella fase del reclamo, mentre per quelli notificati a decorrere dalla predetta data fosse applicabile la sospensione *ex lege* della riscossione.

In tale contesto, foriero di evidenti disparità di trattamento nei confronti dei contribuenti, è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza 16 aprile 2014 n. 98 (19).

4. La pronuncia della Corte Costituzionale sulla disciplina del reclamo-mediazione ante-riforma. - Di fondamentale importanza ai fini della comprensione del quadro normativo d'insieme applicabile al reclamo-mediazione, è l'intervento operato dalla Consulta con la summenzionata sentenza n. 98/2014.

Tale pronuncia, pur non applicabile al nuovo art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 in quanto successiva all'entrata in vigore della novella di cui al comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 417, ha infatti consentito di attenuare, almeno in parte, i profili di incostituzionalità della disciplina del reclamo-mediazione come dettata dall'art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 ante-riforma.

Come si vedrà, con la testé citata sentenza, i Giudici costituzionali hanno dettagliatamente esaminato le questioni esposte dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna con le sei ordinanze di rimessione sopra citate (20).

La Corte ha provveduto a correggere alcuni delicati aspetti del reclamo-mediazione attraverso una declaratoria parziale di illegittimità costituzionale dell'istituto, pur lasciando irrisolte alcune questioni altrettanto critiche che sono invece rimaste travolte da altrettante pronunce di infondatezza o di inammissibilità.

In particolare, si rileva come il punto nodale della testé citata sentenza sia senz'altro individuabile nella declaratoria di illegittimità costituzionale del citato art. 17 bis D.Lgs. n.

546/1992, nella parte in cui prevedeva che *“la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*.

Il Giudice delle Leggi ha accolto la censura avanzata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso (21), a mente della quale la sanzione dell'inammissibilità del ricorso prevista dal comma 2 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 per il mancato esperimento del reclamo, avrebbe sacrificato eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale di cui all'art. 24 Cost., pregiudicando, di fatto, il diritto di agire in giudizio del contribuente (22).

Occorre tuttavia precisare come la Consulta non abbia condannato l'obbligatorietà della procedura di reclamo-mediazione, ma abbia rimembrato, al contrario, che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale non debba comportare necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela (23).

La Corte ha inoltre evidenziato come, in molteplici casi, sia stata decretata la conformità alla Costituzione di forme di giurisdizione condizionata, sempre qualora il differimento dell'azione e l'imposizione di specifici oneri fosse finalizzato al perseguimento di un interesse generale, o trovasse il proprio fondamento in superiori finalità di giustizia (24).

Secondo la prospettazione della dei Giudici Costituzionali, lo strumento del reclamo-mediazione permetterebbe proprio il raggiungimento delle suindicate finalità, assicurando la risoluzione delle controversie nella fase pregiudizionale in tempi più rapidi e con costi minori rispetto all'ordinario giudizio nanti le Commissioni Tributarie Provinciali e garantendo, al contempo un positivo effetto deflattivo (25).

L'incostituzionalità della disciplina dettata dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 in materia di giurisdizione condizionata non è dunque da individuare nell'obbligatorietà del filtro amministrativo, quanto nell'assoluta preclusione della tutela nanti l'autorità giudiziaria.

Proprio a tal riguardo la Consulta ha statuito come il Legislatore non possa imporre filtri amministrativi tali da precludere la tutela giurisdizionale o da rendere l'accesso alla medesima eccessivamente difficoltoso (26), dovendosi al contrario provvedere ad un equo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre finalità che si intendono perseguire differendo temporalmente l'accesso alla tutela giurisdizionale (27).

Sulla scorta delle suindicate argomentazioni, la Corte Costituzionale ha rilevato come la sanzione dell'inammissibilità del ricorso comminata dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione, pregiudicasse l'effettivo accesso alla tutela giurisdizionale ponendosi in aperto contrasto con l'art. 24 Cost.

I Giudici delle Leggi hanno pertanto statuito come l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo *“rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche”*, non potendosi ragionevolmente sanzionare la mancata attivazione di un procedimento precontenzioso con l'inammissibilità dell'azione (28).

La Consulta ha da ultimo precisato come la statuizione di incostituzionalità dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 come sopra individuata, riguardi solo i rapporti non esauriti ai quali sarebbe applicabile la citata disposizione così come originariamente prevista dall'art. 39, comma 9, DL 6 luglio 2011, n. 98.

È invece rimasta estranea all'oggetto del giudizio ogni valutazione in ordine alla legittimità costituzionale del nuovo art. 17 bis novellato con la legge n. 147/2013, il quale, come più volte ricordato, sancisce la sola improcedibilità del ricorso giurisdizionale nell'ipotesi di mancata previa presentazione del reclamo o di deposito del ricorso prima dello spirare del termine di novanta giorni previsto.

L'improcedibilità dell'azione, peraltro rilevabile dal Giudice solo qualora venga espressamente eccepita dall'amministrazione, non preclude al contribuente la possibilità di agire in giudizio, ma comporta un mero rinvio della trattazione della causa per consentire l'esperimento del procedimento deflattivo (29).

Sul punto non può non evidenziarsi come a seguito della pronuncia n. 98/2014 della Corte Costituzionale, pur sussistendo in materia di reclamo-mediazione due regimi differenti regimi applicabili *ratione temporis*, la disciplina dell'istituto possa considerarsi armonizzata quantomeno sul piano sostanziale, giacché in entrambe le ipotesi, in caso di mancata presentazione del ricorso non viene pregiudicata la tutela giurisdizionale (30).

Si è detto che la Corte ha accolto, in realtà, solo in parte le censure sollevate dalle Commissioni Tributarie rimettenti, riservando invece ad altre questioni esposte dai giudici *a quibus* delle pronunce di non fondatezza o di inammissibilità.

Tra le questioni di costituzionalità dichiarate “*non fondate*”, vi è innanzi tutto quella, rilevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, secondo la quale l'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione, si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 113 Cost. L'obbligatorietà dell'attivazione del procedimento di reclamo e il relativo differimento della tutela giurisdizionale, sarebbero, infatti, previsti per i soli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate di valore non superiore ai 20.000 euro.

In sostanza, secondo la prospettazione della Commissione rimettente, un simile approccio si porrebbe in contrasto col principio di eguaglianza e ragionevolezza, nella parte in cui il filtro amministrativo è stato imposto per i soli atti notificati dall'Agenzia, nonché solo per quelli il cui valore non superi i 20.000 euro, restando pertanto esclusi gli atti notificati da altri Enti impositori, nonché quelli di valore superiore al suindicato importo (31).

La Consulta ha dichiarato infondata l'eccezione sollevata dai giudici di Campobasso, basandosi sull'assunto secondo il quale le controversie scaturenti dagli atti di valore non superiore ai 20.000 euro notificati dall'Agenzia delle Entrate rappresenterebbero statisticamente la maggioranza delle liti tributarie.

Sulla scorta del suindicato *iter* argomentativo, la limitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 rientrerebbe nell'ambito della legittima discrezionalità legislativa, e sarebbe pienamente in linea con la *ratio* deflattiva dell'istituto.

A parere chi scrive le argomentazioni esplicitate dalla Corte Costituzionale debbono ritenersi pienamente condivisibili, non potendosi rilevare alcun profilo di incostituzionalità nella legittima scelta operata dal Legislatore di circoscrivere l'applicabilità del reclamo agli atti dai quali, in effetti, scaturiscono la maggior parte delle controversie tributarie (32).

Parimenti non fondata è stata dichiarata la questione sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia secondo la quale il comma 5 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 24, 25 Cost., nonché con l'art. 3, lett. a) della direttiva n. 2008/52/Ce.

Secondo la prospettazione dei giudici *a quibus*, gli uffici legali delle Direzioni Provinciali e Regionali delle Entrate sarebbero privi del requisito della terzietà richiesto dalle suindicate disposizioni per i soggetti incaricati di procedere all'esame del reclamo e all'eventuale mediazione.

Occorre da subito rilevare come quello della terzietà del soggetto incaricato di istruire ed eventualmente portare a termine il procedimento di reclamo-mediazione, sia un tema che fin dall'entrata in vigore dello strumento deflattivo ha ingenerato un ampio dibattito sia in dottrina che in giurisprudenza, anche alla luce delle posizioni assunte dall'amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, se da un lato l'Agenzia delle Entrate ha rilevato nella Circolare 9/E/2012, come il requisito della terzietà sia rispettato con l'affidamento dell'intero procedimento deflattivo a strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (33), dall'altro, parte della dottrina, ha sostenuto come, in ogni caso, sussista una carenza di imparzialità e neutralità dell'organo, giacché tali Uffici apparterrebbero alla stessa amministrazione che ha provveduto ad emettere l'atto reclamato (34).

Merita peraltro di essere segnalata l'antitetica interpretazione dottrinale che ha asserito come non possa predicarsi l'assenza di terzietà del “mediatore”, giacché, di fatto, solo l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto annullare i propri atti illegittimi (35).

Nella sent. n. 98/2014 la Consulta ha compiuto una disamina assai particolareggiata delle problematiche relative all'asserita mancanza di terzietà del soggetto incaricato di ricevere il reclamo e di sovrintendere all'eventuale fase della mediazione.

Occorre innanzi tutto rilevare come la Corte Costituzionale chiarisca da subito ogni dubbio in ordine all'asserito contrasto dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 con l'art. 3, lett. a), della direttiva n. 2008/52/Ce, a mente della quale *“l'organo della mediazione deve essere estraneo alle parti”*.

Sul punto i Giudici delle Leggi si limitano a sottolineare l'inconferenza del richiamo effettuato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, giacché i precetti contenuti nella normativa europea trovano applicazione unicamente in materia civile e commerciale, con espressa esclusione delle controversie in *“materia fiscale, doganale e amministrativa”* (36).

Sulla scorta delle suindicate argomentazioni, la Consulta ha precisato come l'istituto di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 non possa essere in alcun modo ricondotto alla mediazione civilistica, rispetto alla quale presenta caratteristiche del tutto peculiari (37).

Ciò posto non può non rilevarsi che pur dichiarando la questione non fondata, la Corte Costituzionale si sia mossa lungo un solco ben diverso da quello tracciato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/E/2012.

Difatti, contrariamente a quanto affermato dall'Ente impositore nella suindicata circolare, i Giudici delle Leggi non hanno potuto ragionevolmente affermare che gli Uffici legali preposti alla procedura di reclamo-mediazione ed istituiti presso le Direzioni Provinciali, le Direzioni Regionali e il Centro Operativo di Pescara, siano soggetti differenti dall'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto.

La Consulta ha evidenziato come l'affidamento del procedimento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 a strutture differenti da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili (38), non permetta di escludere l'appartenenza di tali organi al medesimo soggetto che ha emanato l'atto, individuabile, per l'appunto, nella stessa Agenzia delle Entrate.

Appare pertanto evidente come la Corte abbia seguito un differente *iter* logico-giuridico per addivenire alla pronuncia di non fondatezza della questione relativa all'asserita assenza di terzietà del soggetto che sovrintenda allo svolgimento del procedimento di reclamo-mediazione.

Il percorso seguito dalla Consulta per giungere alle suindicate determinazioni si fonda, infatti, su una riflessione inerente la natura del procedimento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, il quale si configurerebbe come un procedimento privo di qualsiasi natura giurisdizionale (39), con il quale il contribuente e l'amministrazione provvedono, su un piano di parità, a comporre la controversia in sede precontenziosa senza l'ausilio di terzi.

Alla luce delle suindicate argomentazioni e considerata la natura non giurisdizionale del procedimento di reclamo-mediazione, la Corte ha pertanto escluso che questo possa violare diritto di difesa del contribuente, il principio di ragionevolezza, o il diritto a non essere distolto dal giudice di cui agli artt. 3, 24, 25 Cost. (40).

L'ultima questione di costituzionalità che la Consulta ha censurato con un giudizio di non fondatezza è quella sollevata dalla Commissione Provinciale di Campobasso, la secondo la quale l'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 imporrebbe al contribuente di rendere note le proprie difese già nella fase amministrativa, precludendo la successiva modifica dei motivi di doglianza nell'ipotesi in cui, esauritasi infruttuosamente la fase precontenziosa, il reclamo si convertisse in ricorso.

Secondo i giudici rimettenti, la sopra indicata disciplina violerebbe l'art. 24 Cost., giacché il contribuente non potrebbe più modificare in sede di costituzione in giudizio le prospettazioni difensive già evidenziate nel reclamo (41).

La Corte Costituzionale ha statuito l'infondatezza della sopra indicata questione, fornendo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.

A tal riguardo la Consulta ha posto in rilievo come, in realtà, nell'ipotesi in cui il procedimento precontenzioso non vada a buon fine, non vi sarebbe alcuna lesione al diritto di difesa a seguito della costituzione in giudizio del ricorrente entro il termine di cui all'art. 22 D.Lgs. n. 546/1992.

È stato infatti rilevato come il giudizio nanti la Commissione Tributaria Provinciale, avrebbe ad oggetto il provvedimento nei confronti del quale il contribuente ha avuto la possibilità di proporre le proprie difese nel consueto termine di sessanta giorni, provvedendo così a determinare il *petitum* attraverso la rituale deduzione dei motivi.

La Corte ha d'altro canto statuito come debba escludersi che l'Agenzia delle Entrate possa avanzare una pretesa impositiva fondata su diversi presupposti o motivi differenti rispetto a quelli evidenziati nel provvedimento amministrativo originariamente oggetto del reclamo.

A conclusione di un ragionamento che appare senz'altro convincente nell'ambito di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, la Consulta ha evidenziato come il processo che segua l'infruttuoso esperimento del reclamo, non presenti alcun pregiudizio per il contribuente rispetto ai giudizi "ordinari". La Corte ha infatti rilevato come sia sempre fatta salva l'applicabilità dell'art. 24, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 qualora sia necessaria l'integrazione dei motivi a seguito del deposito di documenti non conosciuti a opere delle altre parti o per ordine della Commissione (42).

Si è sopra rilevato come alcune questioni di costituzionalità sollevate dalle Commissioni rimettenti siano state rigettate dalla Consulta con una pronuncia di "*inammissibilità per difetto di rilevanza*".

Si tratta di un profilo di non poco conto, giacché si è perduta l'occasione di sottoporre a un giudizio di merito della Corte alcune questioni di indubbia rilevanza costituzionale.

Venendo ai singoli rilievi considerati inammissibili dalla Consulta, occorre innanzi tutto analizzare la questione sollevata dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia e Campobasso relativa l'asserita assenza di tutela cautelare nelle more del procedimento del reclamo (43).

Secondo la prospettazione dei giudici *a quibus* la citata disposizione si sarebbe posta in contrasto gli artt. 3, 24, 25 Cost. nella parte in cui avrebbe escluso la possibilità di richiedere, ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992, la sospensione dell'esecuzione di atti dotati di efficacia esecutiva (44).

La Corte si è pronunciata per l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, considerato che, nei casi sottoposti al vaglio di costituzionalità, i contribuenti avevano omesso *tout court* di promuovere il procedimento di reclamo, incardinando direttamente il ricorso nanti le Commissioni Tributarie Provinciali.

La Consulta ha argomentato il proprio giudizio di inammissibilità sulla scorta dell'assunto secondo il quale, non essendo stata avviato il procedimento amministrativo precontenzioso, non sarebbe riscontrabile alcuna violazione degli artt. 3, 24, 25 Cost., giacché i giudici non sarebbero chiamati ad applicare l'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui asseritamente precluderebbe l'accesso alla tutela cautelare.

Da una prima analisi sembrerebbe che la Corte abbia volontariamente omesso di esprimersi su un profilo che, quantomeno nella previgente formulazione dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, presentava evidenti criticità costituzionali.

Sul punto è stato infatti correttamente osservato in dottrina come la ricostruzione fornita dalla Consulta non appaia soddisfacente (45), giacché anche nelle ipotesi sottoposte al vaglio del Giudice delle Leggi, nella quali è stata *in toto* omessa la presentazione del reclamo, l'accesso alla tutela giurisdizionale sarebbe stato in ogni caso precluso dalla sanzione di inammissibilità del ricorso, e ciò sia nel merito che ai fini cautelari.

È pertanto evidente che, in realtà, la Corte avrebbe potuto pronunciarsi nel merito della questione relativa alla mancanza di una tutela cautelare nel procedimento di reclamo ante-riforma.

Occorre d'altro canto rilevare come alla luce della sentenza considerata nel suo complesso, la posizione assunta dalla Consulta possa ritenersi condivisibile.

A tal riguardo si evidenzia, infatti, come a seguito della declaratoria di incostituzionalità del comma 2, art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui sanzionava con l'inammissibilità del ricorso il mancato previo esperimento del procedimento di reclamo, l'accesso all'organo giurisdizionale sia comunque garantito, sia per quanto riguarda l'esame del merito, che in relazione alla tutela cautelare, giacché l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo *“rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche”* (46).

Alla luce del sopra indicato assunto, sembrerebbe venuta meno la questione costituzionale relativa all'asserita assenza della tutela cautelare anche nella disciplina del reclamo ante-riforma. Tale problematica risulta infatti assorbita dalla declaratoria di incostituzionalità del comma 2, art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.

La Consulta si è espressa con una pronuncia di inammissibilità anche in ordine all'ulteriore questione sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso secondo la quale, la disciplina prevista dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., non essendo prevista la rifusione delle spese sostenute dal contribuente nel procedimento precontenzioso nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate annulli l'atto reclamato in quanto illegittimo o infondato.

La Corte ha dichiarato la suindicata questione costituzionale inammissibile per difetto di rilevanza, atteso che nella fattispecie sottoposta all'esame del Giudice delle leggi, il contribuente aveva adito direttamente la Commissione Tributaria Provinciale, non aveva, pertanto, sostenuto le spese relative al procedimento di reclamo (47).

Non può tuttavia non rilevarsi come, a ben vedere, pur non avendo avuto la possibilità di esprimersi compiutamente sul punto, la Consulta non abbia escluso l'incostituzionalità dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui non viene previsto il ristoro delle spese relative al procedimento di reclamo, nel caso in cui le doglianze del contribuente vengano accolte dall'amministrazione (48).

Si tratta, in effetti di un profilo di evidente criticità dell'istituto, che si pone in contrasto sia con i principi di eguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., che col diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Carta fondamentale (49).

Non senza rilevare come la questione di costituzionalità si ponga, nei medesimi termini, anche per la nuova disciplina del reclamo introdotta dal comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Finanziaria 2014), rimasta, sotto questo profilo, dal tutto identica a quella ante-riforma.

Alla luce della suindicata considerazione, è pertanto auspicabile un ulteriore intervento del Legislatore o della stessa Consulta, volto a rimuovere la patente violazione dei diritti Costituzionali ingenerata dalla disciplina delle spese relative al reclamo di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.

Da ultimo la Consulta ha dichiarato inammissibili per difetto di rilevanza le questioni sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in ordine all'asserita violazione dell'art. 111 Cost.

Secondo la prospettazione dei giudici *a quibus*, l'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 violerebbe il principio della ragionevole durata del processo, giacché, a causa del mancato coordinamento con l'istituto dell'accertamento con adesione, l'introduzione del giudizio nanti la Commissione Tributaria Provinciale potrebbe essere procrastinata di ben duecentottantacinque giorni (50).

La Commissione di Campobasso ha inoltre rilevato come verrebbe violato l'art. 111 Cost. anche nell'ipotesi in cui debbano essere impugnati cumulativamente più provvedimenti connessi, nell'ipotesi in cui solo alcuni siano soggetti all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.

La Corte ha ineccepibilmente rigettato i due rilievi con una pronuncia di inammissibilità, considerata l'assoluta irrilevanza delle questioni nel giudizio di costituzionalità e ipoteticità dell'eccezione relativa all'impugnativa di provvedimenti connessi.

Occorre rilevare come anche in relazione ai sopra indicati rilievi si sia persa l'occasione di ottenere dalla Corte un motivato giudizio di costituzionalità in ordine al rapporto intercorrente tra il procedimento del reclamo ed altri istituti deflattivi, quali l'accertamento con adesione, la cui attivazione cumulativa procrastina effettivamente in misura eccessiva l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Non può pertanto escludersi una violazione dell'art. 111 Cost. derivante dal mancato coordinamento del procedimento del reclamo con l'accertamento con adesione, attesa la medesima *ratio* di due istituti i quali, di fatto, presentano entrambi connotati deflattivi per nulla dissimili (51).

5. *Osservazioni conclusive: gli interventi del Legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992.* - Dall'espositiva che precede è emerso come, da un lato, con il comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, il Legislatore abbia provveduto a riformare la disciplina applicabile al reclamo-mediazione, rendendo maggiormente conforme al dettato Costituzionale un istituto che fin da subito ha destato non poche perplessità. Si è peraltro rilevato come la novella dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 spieghi i propri effetti solamente *pro futuro*, a decorrere dal 3 marzo 2014.

Dall'altro lato si è invece pronunciata la Consulta, che con la citata sentenza 16 aprile 2014 n. 98, ha dichiarato, seppur solo in parte, l'incostituzionalità dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione.

È stato d'altro canto evidenziato come il suindicato intervento della Consulta, pur avendo contribuito a rendere maggiormente omogenea la disciplina del reclamo ante e post-riforma, non abbia gettato definitiva luce su tutte le “zone d'ombra” da tempo rilevate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, e ciò con particolare riguardo ai rilievi sollevati dai giudici *a quibus* in relazione ai quali la Corte Costituzionale si è dovuta pronunciare in termini di inammissibilità delle questioni per irrilevanza delle stesse.

Se quindi per un verso, il reclamo-mediazione continua a configurarsi come un istituto complessivamente valido, non potendosi negare che la deflazione del contenzioso tributario contribuisca al perseguimento dell'interesse generale e di superiori finalità di giustizia, dall'altro l'istituto continua a presentare dei profili di criticità, in ordine ai quali, con ogni probabilità, si renderà necessario un nuovo intervento del Legislatore o della Consulta, stante la permanenza delle problematiche sopra evidenziate anche nell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 così come riformato dal comma 611 della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Note:

(1) Convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 ed ulteriormente emendato con il DL 13 agosto 2011, n. 138, quest'ultimo convertito con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011 n. 148, entrata in vigore il 17 settembre 2011.

(2) Per una riflessione sistematica sul sempre maggior rilievo assunto nel settore fiscale dagli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie, i cd. A.D.R. (Alternative Dispute Resolution), Cfr. Versiglioni, Diritto tributario ed 'Equivalent Dispute Resolution', in questa Rivista, 2012, I, 223 ss.

(3) Il testo della sentenza della Corte Costituzionale 16 aprile 2014, n. 98 è riportato in GT-Riv. giur. trib., 2014, 469 ss. con commento di Glendi, e in Corr. trib., 2014, 1787 ss. con commento di Marini.

(4) Tra i numerosi interventi dottrinali sull'istituto di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua formulazione antecedente alla riforma introdotta con il comma 611 legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Finanziaria 2014), cfr. Basilavecchia, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, 2491 ss.; Id., Dal reclamo al processo, in Corr. trib., 12/2012, 841 ss.; A. Russo, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/92, in Fisco, 35/2011, 5715 ss.; Id., Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione fiscale, in Fisco, 30/2011, 4843 ss.; Pistolesi, Il reclamo e la

mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, I, 65 ss.; Id., Per rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente basta un processo più veloce?, in *Corr. trib.*, 2012, 2927 ss.; Id., Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione, in *Corr. trib.*, 2012, 1429 ss.; Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 898 ss.; Glendi, Tutela cautelare e mediazione tributaria, in *Corr. trib.*, 2012, 845 ss.; Cantillo, Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in *Fisco*, 31/2011, 4997 ss.; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 809 ss.; Nocera, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1 aprile 2012, in *Fisco*, 8/2012 1094 ss.; Corasaniti, Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 1441 ss.; Id., Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, Padova, 2013; Ficari, Brevi note sulla mediazione fiscale, in *Boll. trib.*, 2012, 1364 ss.; Guidara-Stevanato, Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta, in *Dialoghi trib.*, 2012, 1, 92 ss.; Stevanato, Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato, in *Dialoghi trib.*, 2012, 1, 98; Bellè, Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in questa Rivista, 2012, I, 863 ss.; Capolupo, Mediazione tributaria e accertamento con adesione, in *Corr. trib.*, 2012, 584 ss.; Busico, L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi, in *Corr. trib.*, 2012, 704 ss.; Carinci, La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 775 ss.; Busa, Le nuove prospettive della mediazione tributaria, in *Corr. trib.*, 2012, 765 ss.; Sepio, La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 768 ss.; Id., Mediazione tributaria e sanzioni nel coordinamento con gli altri istituti deflattivi del contenzioso, in *Corr. trib.*, 2012, 2790 ss.; Id., La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 768 ss.; Logozzo, Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1505 ss.; Parlato, Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1284 ss.; Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.; Id., Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in *Corr. trib.*, 2013, 2053 ss.; Maiorano, La mediazione fiscale tra intuizione e realtà, in *Boll. trib.*, 2012, 85 ss.; Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. trib.*, 2013, 51 ss.; Id., Contenuto e parti dell'istanza di reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 1435 ss.; Id., Questioni costituzionali sul reclamo tributario, in questa Rivista, 2013, I, 327; Bruzzone, L'anticipazione dei motivi di ricorso del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 709 ss.; Rossi, Il reclamo e la mediazione tributaria, in AA.VV., *Manuale di Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 772 ss.; Renda, Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionati e atti impositivi, in *Corr. trib.*, 2012, 715 ss.; D'Ayala Valva, La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria, in questa Rivista, 2013, II, 82 ss.; Fronticelli Baldelli, Effetti del reclamo/mediazione sulla posizione processuale dell'agente della riscossione, in *Corr. trib.*, 2013, 1061 ss.; D'Episcopo, Criteri di valutazione da parte degli Uffici dell'istanza di reclamo mediazione da parte degli Uffici dell'istanza di reclamo-mediazione, in *Corr. trib.*, 2013, 975 ss.; Succio, Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità, in questa Rivista, 2013 II, 102 ss.

(5) Gli atti reclamabili sono individuati dal Legislatore secondo due differenti criteri, uno “soggettivo”, inerente alla tipologia di atto, ed un altro “oggettivo”, relativo al valore della controversia. Cfr, in tal senso, Busico, L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi, in *Corr. trib.*, 2012, 704 ss., il quale individua i “limiti soggetti e oggettivi della mediazione”; Corasaniti, Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, Padova, 2013, 56. Quanto al profilo “soggettivo”, è ormai pacifico che per “atti emessi dall'Agenzia delle Entrate” debbano intendersi non solo quelli elencati all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, ma tutti quelli che in ragione del loro contenuto rechino pregiudizio al

contribuente. Rientrano tra gli atti reclamabili anche i dinieghi di agevolazioni e gli atti che respingano istanze di rimborso (cfr., in tal senso, Pistolesi, Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione, in *Corr. trib.*, 2012, 1429 ss.; Basilavecchia, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in *Corr. trib.*, 2011, 2491 ss.; Renda, Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionati e atti imposable, in *Corr. trib.*, 2012, 715 ss.). Con la Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, l'Agenzia delle Entrate, ha inoltre evidenziato come in base al combinato disposto del comma 1 D.Lgs. n. 546/1992 e del comma 6 del predetto decreto, rientrino pacificamente nell'ambito applicativo di reclamo anche i rifiuti taciti di rimborso. A tal riguardo è stato posto in rilievo come il riconoscimento da parte della prassi della reclamabilità dei rifiuti taciti di rimborso garantisca “la tutela del contribuente anche nell'ipotesi di un atteggiamento ‘inerte’ dell'Amministrazione finanziaria e, nel contempo, evita una disparità di trattamento rispetto alle ipotesi di diniego espresso di rimborso” (Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 827). Sono invece esclusi gli atti dell'Agente della riscossione. Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella sopra richiamata Circolare 9/E/2012, la cartella di pagamento non è soggetta a reclamo per vizi propri, mentre il procedimento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 è applicabile per vizi del ruolo. Cfr., sull'argomento, Fronticelli Baldelli, Effetti del reclamo/mediazione sulla posizione processuale dell'agente della riscossione, in *Corr. trib.*, 2013, 1061 ss. Quanto invece al profilo “oggettivo”, il Legislatore ha individuato un chiaro limite all'applicabilità dell'istituto del reclamo-mediazione nel valore dell'atto, che non deve essere superiore ai 20.000 euro. Ai sensi del comma 3 della citata disposizione tale valore deve essere quantificato considerando l'importo del solo tributo al netto degli interessi e delle sanzioni. Nelle controversie relative a atti di irrogazione di sanzioni il valore dell'atto è individuato dal solo importo richiesto a titolo di sanzioni. L'applicabilità dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 agli atti concernenti esclusivamente le sanzioni, nonché a quelli aventi ad oggetto le sanzioni applicate agli intermediari abilitati in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni, le sanzioni per omessa emissione di scontrini o ricevute fiscali, le sanzioni per omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, è stata peraltro confermata dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 33/E del 3 agosto 2012. Cfr., sull'argomento, Sepio, Mediazione tributaria e sanzioni nel coordinamento con gli altri istituti deflativi del contenzioso, in *Corr. trib.*, 2012, 2790 ss.

(6) È opportuno ricordare come parte della dottrina abbia espresso delle riserve in ordine alla possibilità di applicare integralmente il procedimento di conciliazione giudiziale. Alcuni autori, infatti, interpretano il richiamo all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 come riferito alla sola riduzione delle sanzioni e alla possibilità di rateizzare le somme conciliate, cfr. Guidara-Stevanato, Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta, in *Dialoghi trib.*, 1/2012, 97. Contra, v. Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 83, il quale sostiene che il richiamo debba essere inteso in senso più ampio e non limitato alla percentuale della riduzione delle sanzioni.

(7) Si è già evidenziato come proprio in forza della stretta connessione del reclamo con la fase processuale, la citata normativa richiama gli artt. 12, 18, 19, 20, 21 ed il 4 comma dell'art. 22 D.Lgs. n. 546/1992. Il reclamante dovrà pertanto essere assistito da un difensore (art. 12); possono formare oggetto di reclamo solo gli atti impugnabili di cui all'art. 19; in forza dell'art. 18 il reclamo deve contenere tutti gli elementi prescritti per il ricorso (motivi, causa petendi, petitem); il reclamo può essere notificato solo seguendo una delle tre modalità prescritte dall'art. 16 e deve essere depositato presso l'Ufficio che ha emesso l'atto impugnato; l'ulteriore norma richiamata, ovvero l'art. 21, prescrive che il reclamo debba essere proposto entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo.

(8) Come verrà posto in rilievo nel corso della trattazione, se nella disciplina dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione, la previa presentazione del reclamo era

imposta al contribuente quale condizione di ammissibilità del ricorso, a seguito della novella operata con la legge 23 dicembre 2013, n. 147, è stata prevista l'improcedibilità dell'azione nell'ipotesi di mancata attivazione del procedimento deflattivo. L'intervento del Legislatore non è di poco conto, considerato che la sanzione dell'inammissibilità del ricorso preclude definitivamente la tutela del contribuente, nientemeno l'Autorità giudiziaria, mentre quella dell'improcedibilità si limita a procrastinarne l'attivazione per garantire l'applicabilità del filtro amministrativo. Come peraltro si vedrà, la sanzione dell'inammissibilità del ricorso, rimasta applicabile per gli atti notificati antecedentemente al 3 marzo 2014, è stata espunta dall'ordinamento a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014, la quale ha sancito il contrasto della previsione di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 con l'art. 24 Cost. Cfr. *infra*, 2.

(9) Quanto alla natura del reclamo, la dottrina ha assunto posizioni differenti in ordine alla riconducibilità dell'istituto ai rimedi prettamente amministrativi piuttosto che a quelli di natura processuale, e ciò alla luce della natura mutevole dello strumento deflattivo, che in caso di esperimento infruttuoso produce gli effetti del ricorso. A tal riguardo si evidenzia che una parte della letteratura scientifica, ancorandosi al dato letterale dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale “Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso”, ha sostenuto che il reclamo sarebbe inquadrabile come atto processuale. Cfr. Cissello, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Fisco*, 13/2012, 195. La dottrina maggioritaria ha invece affermato la natura schiettamente amministrativa del suindicato procedimento, giacché il reclamo produce gli effetti del ricorso solo a seguito del rigetto totale o parziale delle istanze avanzate dal contribuente o quale conseguenza del silenzio dell'amministrazione. A. Russo, *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/92*, in *Fisco*, 35/2011, 5716; Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, I, 67; Busa, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 766. Cfr. in senso conforme, Stevanato, *Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato*, in *Dialoghi trib.*, 1, 2012, 99. Tra coloro che si sono espressi in ordine alla natura amministrativa del reclamo, vi è peraltro chi ha correttamente posto in rilievo come il procedimento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 possa qualificarsi come “un'istanza obbligatoria di autotutela”. L'istituto avrebbe infatti istituzionalizzato l'obbligo dell'amministrazione di procedere ad un esame circa la fondatezza dell'istanza di riesame avanzata dal contribuente, quantomeno per gli atti di valore inferiore ai 20.000 euro. Cfr., in tal senso, Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, I, 67; Rossi, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in *AA.VV.*, *Manuale di Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 773. Cfr. anche, in senso parzialmente adesivo, Nocera, *Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1 aprile 2012*, in *Fisco*, 8/2012, 1096, secondo il quale l'introduzione del reclamo avrebbe mutato il “potere” di riesame degli atti amministrativi da parte dell'autorità che li ha emessi, in un vero e proprio dovere. Merita inoltre di essere segnalata la posizione di chi ha operato una distinzione tra i ricorsi amministrativi giustiziali e l'autotutela. Nei primi l'amministrazione eserciterebbe un'attività di secondo grado, volta a verificare la sussistenza di eventuali profili di illegittimità dell'atto su istanza del contribuente, ed entro i limiti delle doglianze dal medesimo evidenziate. Nell'autotutela tout court l'Ufficio svolgerebbe, invece, un'attività di primo grado, che si sostanzierebbe nell'esercizio di un potere del tutto svincolato dai motivi dedotti dal contribuente. Cfr. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 46; Id., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 469 ss.

(10) Cfr. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, I, 67; Rossi, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in *AA.VV.*, *Manuale di Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 781.

(11) Cfr., in tal senso, A. Russo, Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione fiscale, in *Fisco*, 30/2011, 4843 ss.; Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. trib.*, 2013, 51 ss.; Logozzo, Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1505 ss.; Parlato, Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1284 ss.; Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.; Id., Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in *Corr. trib.*, 2013, 2053 ss.; D'Ayala Valva, La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria, in questa Rivista, 2013, II, 82 ss.

(12) Cfr. Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.; Id., Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in *Corr. trib.*, 2013, 2049; Bellè, Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in questa Rivista, 2012, I, 868; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 827; Parlato, Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1286.

(13) È infatti innegabile come la finalità del reclamo, volta ad alleggerire il carico di lavoro delle Commissioni Tributarie Provinciali, debba essere salutata positivamente, non senza ricordare come l'istituto sia pienamente rispondente alla più recente volontà del Legislatore, chiaramente indirizzata a valorizzare strumenti di risoluzione alternativa delle controversie. Cfr., sull'argomento, Versiglioni, Diritto tributario ed 'Equivalent Dispute Resolution', in questa Rivista, 2012, I, 223, secondo il quale "la recente introduzione della cd. 'mediazione tributaria' dimostra l'esistenza di un processo di reciproca interazione tra i differenti settori ordinamentali. Tanto che questi, ferme le loro peculiarità, appaiono tutti protesi verso un comune futuro nel quale, rispetto al passato, sembrano prefigurabili una riduzione della frequenza del giudizio e dell'accertamento ed un incremento, invece, della frequenza dell'accordo e della composizione".

(14) Tra coloro che si sono specificamente occupati dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 così come riformato dal comma 611 legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Finanziaria 2014), cfr. Giovannini, La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione, in *Fisco*, 9/2014, 814 ss.; Glendi, Tutela cautelare e "nuova" mediazione tributaria, in *Corr. trib.*, 2014, 275 ss.; Id., Nuova mediazione tributaria: i limiti dell'improcedibilità del ricorso, in *Corr. trib.*, 2014, 891 ss.; Carinci, Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi. Se ne profilano altri, in *Corr. trib.*, 2014, 270 ss.

(15) Nello specifico, ai sensi del nuovo comma 2 dell'art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 "la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione". Sul punto la più accorta dottrina ha rilevato come l'eccezione di improcedibilità sollevabile dall'Agenzia delle Entrate concerna sia il caso in cui il contribuente abbia presentato il ricorso ex art. 18 D.Lgs. n. 546/1992 omettendo in toto di presentare l'istanza di reclamo, sia quella, differente, nella quale pur essendo stato attivato il procedimento deflattivo, sia stata adita l'autorità giudiziaria prima dello hiatus temporale dei novanta giorni. (Cfr. Carinci, Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi. Se ne profilano altri, in *Corr. trib.*, 2014, 272; Giovannini, La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione, in *Fisco*, 9/2014, 819; Glendi, Nuova mediazione tributaria: i limiti dell'improcedibilità del ricorso, in *Corr. trib.*, 2014, passim). Tale ultimo Autore evidenzia come, considerato che tale distinzione non è operata né dalla lettera dell'art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, né tantomeno dalla Circolare n. 1/E del 13 febbraio 2014 emanata appositamente dall'Agenzia per fornire chiarimenti in ordine al "nuovo" reclamo, può implicitamente

riconoscersi l'inesistenza di un diverso trattamento in ordine alle due ipotesi sopra prospettate, potendosi pertanto predicare l'applicabilità della sanzione dell'improcedibilità del ricorso in entrambi i casi. L'Autore evidenzia come, tuttavia, l'applicazione della sanzione dell'improcedibilità del ricorso appaia illogica nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia formulato alcuna istanza di reclamo. A tal riguardo viene infatti sottolineato come l'imposizione di un'attività mediatrice "ex officio" "non serve al contribuente, che ha già manifestato la volontà di non volersene avvalere, né, tanto meno, giova all'Ufficio, che non si vede perché debba essere ugualmente tenuto a dare al solo 'ricorso' una risposta quasi che fosse per legge anche un reclamo". Quanto alla proponibilità dell'eccezione di improcedibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate, è stato evidenziato che l'amministrazione dovrebbe formulare tale rilievo solo qualora reputi che la procedura di reclamo potrebbe essere fruttuosamente esperita, dovendo invece astenersi dal sollevare l'eccezione qualora questa abbia mere finalità dilatorie (Cfr. Carinci, Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi. Se ne profilano altri, in Corr. trib., 2014, 272).

(16) Il comma 9 bis del nuovo art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 dispone che "la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione, sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2". È sufficiente una rapida disamina della suindicata disposizione per notare come, in realtà, la novella del 2014 non abbia gettato definitiva luce su tutti gli aspetti critici riguardanti il rapporto tra il procedimento di reclamo e la tutela cautelare. Sul punto è infatti appena il caso di rilevare come il Legislatore della riforma abbia espressamente introdotto la sospensione ex lege della riscossione nella sola ipotesi in cui la procedura di reclamo sia stata effettivamente incardinata dal contribuente. La summenzionata previsione non potrà invece trovare applicazione nel caso in cui sia stata in toto omessa la presentazione del reclamo e sempre che tale circostanza sia stata eccepita dall'amministrazione in sede di costituzione in giudizio, e il Giudice abbia emesso una pronuncia di improcedibilità del ricorso. A seguito dell'analisi del citato dato normativo, parte della dottrina ha posto in rilievo come una simile disciplina della sospensione cautelare ingeneri un'indebita disparità di trattamento, configurandosi, di fatto, come "una sanzione indiretta di dubbia legittimità" (Carinci, Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi. Se ne profilano altri, in Corr. trib., 2014, 275; cfr., in senso adesivo anche Giovannini, La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione, in Fisco, 9/2014, 819). Del tutto inaccettabile si appalesa, peraltro, l'interpretazione al comma 9 bis del nuovo art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 1/E/2014, a mente della quale "in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, la sospensione non opera, senza necessità di attendere la dichiarazione giudiziale di improcedibilità del ricorso". Un approccio che escluda la sospensione ex lege, a prescindere dal vaglio dell'autorità giudiziaria appare, infatti, del tutto arbitraria ed eccessivamente favorevole al fisco. Appare pertanto logico affermare che ferma l'irragionevolezza della norma di cui al comma 9 bis del nuovo art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, l'esecuzione dovrà rimanere sospesa fino alla pronuncia di improcedibilità del ricorso. Gli stessi summenzionati Autori hanno rilevato che, in ogni caso, l'eventuale inapplicabilità della sospensione ex lege dell'esecutività dell'atto, non precluderebbe del tutto la tutela cautelare nel caso in cui sia stato presentato direttamente ricorso nanti la Commissione Tributaria Provinciale, potendo il Giudice pronunciarsi sull'istanza di sospensione presentata dal contribuente ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992. (Cfr. Carinci, Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi. Se ne profilano altri, in Corr. trib., 2014, 275; Giovannini, La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione, in Fisco, 9/2014, 816; Glendi, Tutela cautelata e "nuova" mediazione tributaria, in Corr. trib., 2014, 281).

(17) Con tale intervento normativo è stata di fatto armonizzata la disciplina dei termini per la

costituzione in giudizio, che decorrono dal novantunesimo giorno successivo alla presentazione del reclamo. La disposizione si rileva essenziale per la semplificazione del procedimento, ed elimina, quantomeno per gli atti notificati successivamente al 3 marzo 2014, la contorta disciplina ante-riforma dell'art. 17 bis, comma 9, a mente del quale “Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale”.

(18) Sul punto l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 1/E/2014, statuito come l'estensione della disciplina dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 ai contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile sia riconducibile a quella delle imposte sui redditi, debba essere interpretata nel senso che il procedimento di reclamo-mediazione non potrebbe concludersi positivamente qualora il contribuente non provveda anche al pagamento dei contributi previdenziali. La dottrina non ha mancato di rilevare la criticità di una simile lettura, che si porrebbe in contrasto con lo stesso art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992. Difatti il comma 8 della citata disposizione, nel richiamare la disciplina della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 subordinerebbe la conclusione dell'accordo al solo pagamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi, non invece al contestuale versamento dei contributi previdenziali riconducibili al tributo stesso (cfr. Giovannini, La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione, in Fisco, 9/2014, 814).

(19) Cfr., tra coloro che hanno proposto una disamina approfondita della sentenza 16 aprile 2014 n. n. 98, Glendi, La Consulta chiude i conti con la cd. Mediazione tributaria “ancien regime”, in GT-Riv. giur. trib., 2014, 477 ss.; Marini, Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario, in Corr. trib., 2014, 1782 ss.; Corasaniti, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale, in Dir. prat. trib., 2014, 467 ss.; Rasi, Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal Legislatore e dalla Corte Costituzionale?, in Dir. prat. trib., 2014, 550 ss.; Iorio-Ambrosi, Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria, in Fisco, 19/2014, 1848 ss.

(20) Si tratta, nello specifico, dell'ordinanza 7 febbraio 2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, delle ordinanze 16-17 aprile 2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, dell'ordinanza 18 aprile 2013, della Commissione Tributaria Provinciale di Benevento e delle ordinanze 12 luglio 2013, della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna. I suindicati provvedimenti sono stati iscritti rispettivamente ai nn. 68, 146, 147, 153, 270 e 271 del registro ordinanze di rimessione 2013. Per una disamina analitica delle eccezioni sollevate dalla Commissione Provinciale Tributaria di Campobasso, cfr. Marini, Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in Corr. trib., 2013, 2046.

(21) Ordinanze 16-17 aprile 2013 n. 146 e 147. Secondo i Giudici rimettenti, il comma 2 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 avrebbe ingenerato “un'irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria” con conseguente irrimediabile pregiudizio del diritto di difesa.

(22) Cfr., in particolare, tra i molteplici interventi dottrinali volti a dimostrare la contrarietà del procedimento di cui all'art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 all'art. 24 Cost., Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib., 2012, 853 ss.; Id., Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in Corr. trib., 2013, 2049; Bellè, Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in questa Rivista, 2012, I, 868.; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del

cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 827; Parlato, Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, in Boll. trib., 2012, 1286. In senso difforme, cfr. Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, I, 88; Id., Ambito applicativo della mediazione tributaria, in Boll. trib., 2012, 1429; Per rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente basta un processo più veloce?, in Corr. trib., 2012, 2932; Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 853; Attardi, Reclamo e mediazione tributaria: costituzionalità e ricadute sulle teoria generale del processo tributario, in Corr. trib., 2013, 1448.

(23) La Consulta ha espressamente indicato gli orientamenti favorevoli assunti negli anni dalla giurisprudenza costituzionale in ordine all'imposizione di filtri amministrativi prodromici alla tutela giurisdizionale. A tal riguardo la Corte ha indicato alcuni precedenti conformi, individuabili nelle sentenze n. 153 e n. 82 del 1992, n. 130 del 1970, n. 64 del 1964 della Corte Costituzionale.

(24) Vengono a tal riguardo richiamate le pronunce della Corte Costituzionale n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992, così come le conformi sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992 e n. 130 del 1970).Basandosi sugli orientamenti espressi dalla Corte nelle suindicate sentenze, si sono espressi in senso favorevole all'introduzione del filtro amministrativo del reclamo in quanto finalizzato a un più rapido soddisfacimento delle situazioni sostanziali rispetto al processo, Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, I, 88 e Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 853.

(25) Nella motivazione della sentenza la Corte precisa, contrariamente a quanto statuito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, che non possa lamentarsi la contrarietà dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 agli artt. 3 e 113 Cost., sulla scorta dell'assunto secondo il quale dovrebbe tenersi conto dell'esistenza nell'ordinamento di “altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione) che escluderebbe la sussistenza di quelle esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia” idonee a giustificare, in base alla giurisprudenza costituzionale, detto differimento e renderebbe il reclamo “solo un rilevante aggravio del procedimento”.La Consulta sottolinea, infatti, come “l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale 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 - conferiscano al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria”.

(26) Vengono citate, in senso conforme, le sentenze della Corte Costituzionale n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989.

(27) Cfr., in tal senso, la sentenza della Corte Costituzionale n. 113 del 1997.

(28) Alla luce dell'eliminazione dall'ordinamento della sanzione dell'inammissibilità del ricorso, il contribuente potrà proporre, nei termini di legge, appello avverso la sentenza con la quale sia stata dichiarata l'inammissibilità dell'azione per violazione del comma 2 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella sua originaria formulazione. In base ai principi espressi nella pronuncia n. 98/2014 della Corte Costituzionale, i Giudici del gravame dovranno riformare la sentenza in senso favorevole al contribuente. Cfr., in tal senso, Corasaniti, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale, in Dir. prat. trib., 2014, 510.

(29) La dottrina ha rilevato come, a bene vedere, il comma 2 del nuovo art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 non indichi quali oneri gravino sulle parti a seguito del rinvio disposto dal

Presidente. È stato ritenuto che la soluzione più ragionevole dovrebbe sollevare il contribuente da ogni incombenza ulteriore, giacché il giudizio verrebbe rinviato al sol fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di formulare una proposta di mediazione o annullare l'atto in autotutela. In tal senso l'istituto presenterebbe dei tratti assai simili al riesame e alla conciliazione giudiziale. Cfr. Marini, *il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 1784.

(30) Viene pertanto meno quel profilo di patente disparità di trattamento che si era venuto a creare a seguito dell'introduzione della nuova disciplina del reclamo-mediazione ad opera della legge n. 147/2013. Come infatti evidenziato dalla più accorta dottrina, successivamente al 3 marzo 2014, e nelle more del giudizio di costituzionalità che ha portato all'emanazione della sentenza n. 98 del 16 aprile 2014 della Corte Costituzionale, nel caso di mancato previo esperimento del procedimento di reclamo, per gli atti notificati dal 1 aprile 2012 al 2 marzo 2014 si sarebbe dovuta comminare la sanzione dell'inammissibilità del ricorso con conseguente preclusione della tutela giurisdizionale. Per quanto riguarda invece gli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014 l'azione non avrebbe subito alcuna preclusione a seguito della mancata attivazione del procedimento amministrativo, essendo prevista la sola sanzione dell'improcedibilità del ricorso con rinvio della trattazione per l'esperimento della mediazione, e sempre qualora l'Agenzia avesse provveduto a sollevare l'eccezione in giudizio. Cfr., in tal senso, Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.*, 2014, 4, 270 ss. Occorre precisare come, in effetti, possa parlarsi di armonizzazione del quadro normativo del reclamo solo dal punto di vista sostanziale, giacché la disciplina di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 rimane formalmente differente a seconda che l'atto sia stato notificato antecedentemente al 3 marzo 2014 o in data successiva. In dottrina è stato peraltro rilevato con la Corte Costituzionale avrebbe potuto evitare che si producesse una simile distonia nell'ordinamento emettendo "una sentenza manipolativa di tipo sostitutivo, ovverosia con una sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale della disposizione nella parte in cui prevede quel che incostituzionalmente è previsto (parte demolitoria), anziché quel che la Costituzione esige che sia previsto (parte ricostruttiva), sostituendo così un frammento della norma con un altro". V. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal Legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 575.

(31) Sulle limitazioni soggettive e oggettive relative all'ambito di applicazione del reclamo-mediazione, cfr., supra, nota n. 7. In ordine alle problematiche costituzionali di tale specifico profilo della disciplina del reclamo-mediazione, cfr. Ficari, *Possibili scorci futuri per la mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2013, 3187.

(32) Cfr., in senso conforme, Glendi, *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2014, 481.

(33) Ci si riferisce, nello specifico, agli Uffici legali istituiti ad hoc presso le Direzioni Provinciali, le Direzioni Regionali e il Centro Operativo di Pescara, espressamente richiamati dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 9/E/2012.

(34) Cfr. Cantillo, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in *Fisco*, 31/2011, 4997 ss.; Sepio, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 769; Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal Legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 585; Cfr. anche, in tal senso, D'Ayala Valva, *La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in questa Rivista 2013, II, 100, il quale ha prospettato di affidare al Garante del Contribuente il compito di svolgere la funzione del mediatore tributario in qualità di soggetto terzo ed imparziale. Sul solco tracciato dalle suindicate posizioni dottrinali si è mossa la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, che con l'ordinanza 7 febbraio 2013, n. 68, ha lamentato la violazione degli artt. 3, 24, 25 Cost. da parte dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui non prevede la terzietà del mediatore.

(35) In relazione allo strumento introdotto dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, non potrebbe pertanto supporre l'assenza di terzietà del soggetto preposto al procedimento di reclamo-mediazione, proprio alla luce della circostanza secondo la quale, dalla natura schiettamente amministrativa dell'istituto, potrebbe trarsi il carattere biunivoco del rapporto tra le parti, individuabili, per l'appunto, nel contribuente e nell'amministrazione, senza che vi sia spazio per il coinvolgimento di soggetti terzi. In ordine alla natura del reclamo quale istanza di riesame prevista ex lege, cfr. Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 1, secondo il quale l'affidamento ad un soggetto diverso dall'Agenzia delle Entrate della gestione del procedimento del reclamo-mediazione avrebbe comportato “una inaccettabile lesione delle prerogative dell'Amministrazione finanziaria, che persegue le finalità - dotate di rilevanza costituzionale - di assicurare il rispetto dei principi di legalità nella materia tributaria e di capacità contributiva, e del Giudice tributario, cui verrebbe sottratto l'esercizio della funzione giurisdizionale in ordine all'accertamento della legittimità e della fondatezza delle pretese impositive e sanzionatorie. Quindi, solo l'Agenzia delle Entrate può annullare i propri atti illegittimi o ritirare quelli carenti di fondamento”. Cfr. inoltre, tra coloro che hanno sostenuto l'insussistenza della problematica relativa all'asserita terzietà del soggetto deputato a occuparsi del procedimento di reclamo-mediazione, Stevanato, Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato, in *Dialoghi trib.*, 2012, 1, 99; Rossi, Il reclamo e la mediazione tributaria, in *AA.VV.*, Manuale di Diritto Tributario, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 773; Nocera, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1 aprile 2012, in *Fisco* 8/2012, 1096; Parlato, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione tributaria, in *Boll. trib.*, 2012, 1285; Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 853, il quale ha correttamente osservato che “per non indurre confusione nell'interprete, il Legislatore avrebbe potuto usare il termine ‘transazione’ la quale, peraltro, è istituto noto anche nell'ordinamento tributario essendo disciplinata nell'ambito delle procedure concorsuali dall'art. 182 ter del RD 16 marzo 1952, n. 267”.

(36) Art. 1, comma 2, Direttiva 2008/52/Ce. L'inapplicabilità dei precetti della direttiva 2008/52/Ce alla cd. mediazione tributaria è stata sostenuta da Corasaniti, Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, Padova, 2013, 52; Id., Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 513.

(37) Sulla scorta del suindicato assunto la Consulta ha statuito l'assoluta inconferenza del richiamo effettuato dalla Commissione Tributaria di Perugia alla sentenza 6 dicembre 2012, n. 272, con cui la medesima Corte ha dichiarato incostituzionale l'art. 5, comma 1, D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, nella parte in cui prevedeva l'obbligatorietà del preventivo esperimento della mediazione civile e commerciale. Non senza rilevare come la suindicata normativa sia stata colpita dalla pronuncia di incostituzionalità per esser stata emessa in eccesso di delega, in violazione degli artt. 76 e 77 Cost., e non certo perché contraria agli artt. 3, 24 e 25 Cost.

(38) E ciò sia nel caso la proposta di mediazione sia eventualmente avanzata dal contribuente nel reclamo o proposta d'ufficio dall'amministrazione.

(39) Sul punto occorre sottolineare, che la dottrina minoritaria si è espressa in termini diametralmente opposti rispetto alle statuizioni della Corte Costituzionale, e ciò, in forza dell'assunto secondo il quale, decorsi i termini per il fruttuoso esperimento del procedimento deflattivo, il reclamo produrrebbe in ogni caso gli effetti del ricorso, non potendosi pertanto negare che l'istituto sia caratterizzato da profili giurisdizionali. Cfr., in tale senso, Cissello, Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto, in *Fisco*, 13/2012, 195. Contra, nel senso della natura schiettamente amministrativa del reclamo, cfr. A. Russo, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/92, in *Fisco*, 35/2011, 5716; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, I, 67; Busa, Le nuove prospettive della mediazione tributaria, in *Corr. trib.*, 2012, 766; Stevanato, Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato, in *Dialoghi trib.*,

2012, 1, 99; Rossi, Il reclamo e la mediazione tributaria, in AA.VV., Manuale di Diritto Tributario, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 773.; Nocera, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1 aprile 2012, in Fisco, 8/2012, 1096.

(40) In dottrina merita di essere evidenziata la posizione di chi ha condiviso il sopra indicato assunto della Corte, e ciò anche alla luce delle peculiarità della mediazione tributaria. È stato infatti rilevato come nella mediazione civile e commerciale, “ogni eventuale accordo frutto della mediazione può prescindere dalla corretta risoluzione della controversia su base esclusivamente giuridica”. Tale caratteristica non potrebbe invece rinvenirsi nella cd. mediazione tributaria, che dovrebbe comunque assicurare l'applicazione della giusta imposta, garantendo, al contempo, la contribuzione alla spesa pubblica e il rispetto del principio di capacità contributiva. In tale prospettiva è stato affermato come “il mancato coinvolgimento di un organo ‘terzo’ trovi la sua naturale compensazione nella permanente cogenza dell'imparzialità che caratterizza l'agire amministrativo e rispetto al quale la mediazione non potrebbe giammai porsi in ottica derogatoria”. Corasaniti, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale, in Dir. prat. trib., 2014, 513-514.

(41) Si tratta di una lettura che è stata ampiamente prospettata in dottrina. Cfr., fra gli altri, Bruzzone, L'anticipazione dei motivi di ricorso del reclamo, in Corr. trib., 2012, 709 ss.; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 828.

(42) In dottrina si è affermato come “l'esigenza di coordinamento normativo, tra la vigente disciplina dell'integrazione dei motivi e il nuovo introdotto istituto del reclamo sembra risultare soddisfatta de plano dalla rilevata ammissibilità, comunque ribadita dalla Corte, della piena applicabilità dell'art 24 del D.Lgs. n. 546/1992 nell'ambito del giudizio predeterminato dal reclamo negativamente conclusosi”. V. Glendi, La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria “ancien régime”, in GT- Riv. giur. trib., 2014, 483.

(43) Per una riflessione sistematica in ordine alla tutela cautelare nel procedimento ex art 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, cfr., tra i tanti interventi dottrinali, Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 74; Id., Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione, in Corr. trib., 2012, 1429 ss.; Carinci, La riscossione provvisione e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in Corr. trib., 2012, 775 ss.; Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 898 ss.; Glendi, Tutela cautelare e mediazione tributaria, in Corr. trib., 2012, 845 ss.; Glendi, Tutela cautelare e “nuova” mediazione tributaria, in Corr. trib., 2014, 275 ss.; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 828; Parlato, Profili di costituzionali del reclamo e della mediazione tributaria, in Boll. trib., 2012, 1288; Ficari, Brevi note sulla mediazione fiscale, in Boll. trib., 2012, 1364 ss.

(44) Ci si riferisce, in particolare, ai cd. “accertamenti esecutivi” introdotti dall'art. 29 DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito con la legge 30 luglio 2010, n. 122, a decorrere dal 1 ottobre 2011. Secondo la suindicata disposizione l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, costituiscono titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica. Per i suindicati atti risulta pertanto superato l'originario procedimento di riscossione basato sull'iscrizione a ruolo e sulla notifica della cartella di pagamento. Sebbene l'art. 29, comma 1, lett. b) DL n. 78/2010, preveda un termine di trenta giorni successivo alla notifica per l'affidamento in carico all'Agente della Riscossione e la sospensione dell'esecuzione forzata per ulteriori centottanta giorni dall'affidamento del carico tributario all'Agente, tuttavia tale norma nulla dice in merito ad una eventuale sospensione di azioni cautelari e conservative che potrebbero essere comunque esperite dal medesimo Agente. (Sull'argomento v. Glendi, Notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata, in Glendi - Uckmar, La concentrazione della riscossione

nell'accertamento, Padova, 2011, 3; Miccinesi, L'esecutività dell'accertamento: rilevanza sistematica ed impatto sul sistema in Glendi - Uckmar, La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011, 65; Carinci, Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex DL n. 78/2010, in questa Rivista, 2011, I, 159).

(45) Cfr., in tal senso, Glendi, La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria “ancien régime”, in GT.- Riv. giur. trib., 2014, 484.

(46) Cfr., in senso conforme, Marini, Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario, in Corr. trib., 2014, 1786; Glendi, La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria “ancien régime”, in GT-Riv. giur. trib., 2014, 484;

(47) È bene sottolineare come l'ipotesi prospettata dalla Commissione rimettente in ordine alla disparità della disciplina delle spese, sia unicamente quella in cui l'atto venga annullato dall'amministrazione a seguito della presentazione del reclamo antecedentemente all'instaurazione del giudizio. La più accorta dottrina, ha infatti rilevato come, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza (Corte Cost., 12 luglio 2005, n. 274, Cass., 4 ottobre 2006, n. 212380), nell'ipotesi in cui l'Agenzia annullasse l'atto in autotutela successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente, questi potrebbe chiedere la soccombenza virtuale dell'amministrazione con condanna della medesima alle spese. Cfr., in tal senso, Marini, Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario, in Corr. trib., 2014, 1782 ss. Occorre peraltro porre in rilievo quell'orientamento dottrinale secondo il quale le criticità della disciplina delle spese prevista dall'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 potrebbero essere superate adottando una soluzione interpretativa che permetta al reclamante di incardinare il giudizio nonostante il provvedimento di annullamento dell'atto in sede di reclamo, e ciò al solo fine di richiedere la condanna dell'amministrazione alla rifusione delle spese sostenute dal contribuente nella fase amministrativa precontenziosa. Cfr., in tal senso, Giovannini, Questioni costituzionali sul reclamo tributario, in questa Rivista, 2013, I, 327; Corasaniti, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale, in Dir. prat. trib., 2014, 536.

(48) A tal riguardo si rammenta come l'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, preveda che la parte soccombente in giudizio sia tenuta a rimborsare, oltre alle spese del processo, un'ulteriore somma pari al 50 per cento delle spese di lite a titolo di rimborso di quelle sostenute nella fase del reclamo. Nelle medesime controversie, e al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione Tributaria può inoltre disporre la compensazione totale o parziale delle spese di lite, soltanto in presenza di giusti motivi indicati espressamente in sentenza che siano idonei a giustificare la mancata adesione della parte soccombente alla proposta di mediazione. Non vi è pertanto chi non veda come al contribuente non sia dovuta alcuna rifusione delle spese per gli oneri sostenuti nella fase di reclamo, qualora il procedimento amministrativo si sia concluso con l'accoglimento dell'istanza di riesame o con una definizione concordata della pretesa impositiva.

(49) Cfr., Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib., 2012, 857, secondo il quale la disciplina delle spese relativa al procedimento di reclamo potrebbe presentare i medesimi profili di incostituzionalità dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, il quale è stato dichiarato incostituzionale con la sentenza 12 luglio 2005, n. 274 nella parte in cui disponeva la compensazione delle spese processuali nel caso di cessazione della materia del contendere, e ciò in ragione della patente violazione dell'art. 3 Cost. L'Autore ripropone le medesime perplessità in Marini, Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario, in Corr. trib., 2014, 1785. Cfr. in senso conforme, Parlato, Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, in Boll. trib., 2012, 1287.

(50) Nello specifico i Giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso nelle ordinanze n. 146 e n. 147 del 2013, hanno evidenziato che “l'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 lederebbe il principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, I comma

ultima parte (recte: secondo comma, ultimo periodo), Cost., in quanto, nel caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, al periodo di novanta giorni di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto previsto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 - cui potrebbe sommarsi la sospensione di quarantacinque giorni nel periodo feriale - si aggiungerebbe il termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del reclamo e, 'in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo', l'ulteriore periodo di novanta giorni, per un totale di duecentottantacinque giorni, con la conseguenza che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il decorso di tale tempo, sicché non sarebbe in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il Legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione". Il contenuto dell'ordinanza di remissione della Commissione di Campobasso, riprende, a ben vedere, la tesi già espressa in dottrina da Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 88 e ampiamente condivisa da altri autori. V., a tal riguardo, Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in questa Rivista, 2012, I, 829; Logozzo, Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria, in Boll. trib., 2012, 1509.

(51) Cfr., in tal senso Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 89, che evidenzia come la ratio conciliativa dell'istituto di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992 corrisponda con quella dell'accertamento con adesione, e auspica l'introduzione di un regime di alternatività sui due istituti. Cfr. anche Capolupo, Mediazione tributaria e accertamento con adesione, in Corr. trib., 2012, 585. In ordine alla funzione consensuale dell'accertamento con adesione, cfr. Corte Cost., ord. 15 aprile 2011 (6 aprile 2011) n. 140, con commento di Picciaredda, La Corte Costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione, in GT-Riv. giur. trib., 2011, 563, secondo il quale "sembra si possa ormai considerare acquisita la veste consensuale dell'istituto e segnatamente la sua finalità anche 'nell'interesse del contribuente". Cfr. anche sull'argomento, Picciaredda, Contribuzione e consenso nel diritto tributario, in Studi economico-giuridici, LXI, Napoli, 2009; M.T. Moscatelli, Moduli consensuali e istituti negoziali, Milano, 2009.

Archivio selezionato: Dottrina

A PROPOSITO DEL RECLAMO-MEDIAZIONE TRIBUTARIA, ANCORA SULLA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DI OBBLIGATORIETÀ DI PROCEDIMENTI PRECONTENZIOSI.

Giurisprudenza Costituzionale, fasc.2, 2014, pag. 1776B

Riccardo Chieppa -

Classificazioni: PROCEDIMENTO TRIBUTARIO - Procedimento - - in genere

1. Alcuni aspetti significativi, risultanti dalla sentenza annotata (n. 98 del 2014), devono essere segnalati.

Il primo riguarda il metodo seguito nella riunione del complesso delle ordinanze di remissione pendenti relative all'art. 17-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (1), che ha consentito un esame coordinato delle varie questioni, in modo da poter delineare una soluzione completa ai diversi problemi relativi alla possibilità di un precontenzioso obbligatorio, utilizzabile anche come utile ed efficace strumento deflattivo della giustizia.

Preliminarmente deve essere posto in rilievo che l'esame della costituzionalità è rimasto limitato, in conseguenza dell'oggetto (nei vari significati normativi del testo originario dell'art. 17-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anteriore alle modifiche e integrazioni disposte dal art. 1, comma 611, lett. a, n. 1, della l. 27 dicembre 2013, n. 147) delle diverse ordinanze di remissione e del limite delle questioni ammissibili.

La Corte costituzionale, tuttavia, attraverso l'ampiezza e l'accuratezza delle motivazioni ed i richiami alla sua precedente giurisprudenza, delinea chiaramente, confermando e sviluppandone il precedente indirizzo (2), i profili essenziali in ordine alla ammissibilità e agli strumenti, che devono accompagnare la previsione di “previo esperimento di rimedio amministrativo”, o di c.d. precontenzioso o di altri “oneri” o forme di rimedi (con funzione deflattiva dei processi), che possono, per esigenze di carattere generale, condizionare (differendola) la possibilità di adire la giurisdizione, senza renderla “eccessivamente difficoltosa” e senza un rilevante aggravio del procedimento.

In maniera netta è richiamata “la consolidata giurisprudenza” della stessa Corte costituzionale, che «esclude che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela ..., essendo 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».

Viene, altresì, posto in rilievo la possibile concorrenza, sempre per finalità di decongestionare il ricorso alla giustizia, con altri istituti deflattivi, come l'autotutela, il preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione, tutti facoltativi, pur aventi concreta utilità ed idoneità al detto fine. Invece la obbligatorietà della procedura del reclamo ed una previsione di eventuale c.d. mediazione (3) conferiscono una particolare effettività del soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione (come confermato da richiamati dati statistici ufficiali), dovendosi escludere che costituiscano “solo un rilevante aggravio del procedimento”.

Rispetto alla c.d. mediazione tributaria la Corte sottolinea l'interesse generale, sotto il duplice aspetto di più pronto e meno dispendioso soddisfacimento delle situazioni sostanziali in contestazione e si noti, con vantaggio per le parti senza esclusione, sia per il contribuente, sia per l'amministrazione — e di riduzione dei processi tributari e contenimento conseguente dei tempi della giustizia.

In modo altrettanto netto viene riconfermato che il legislatore, nel prevedere forme di accesso condizionato alla giurisdizione, non può rendere la relativa tutela “eccessivamente difficoltosa”, ma deve contenere «l'onere nella misura meno gravosa possibile», con la conseguenza della illegittimità della sanzione di inammissibilità (4) stessa e della rilevabilità di ufficio.

Di qui la ulteriore precisazione, nella sentenza annotata, in ordine agli effetti della stessa dichiarazione di illegittimità costituzionale, nel senso che “per i rapporti non esauriti” l'eventuale omissione della presentazione del reclamo rimane (una volta caduta la *prevista sanzione* di inammissibilità) priva di conseguenze giuridiche. Di conseguenza i giudizi pendenti possono proseguire senza esigere la proposizione del reclamo emesso, rimasto temporaneamente senza alcuna sanzione.

Naturalmente tale ultima affermazione deve ritenersi relativa solo ai casi regolati dal citato testo originario dell'art. 17-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (5). Pertanto è escluso ogni riflesso su diverse previsioni di semplice “improcedibilità” dell'azione giurisdizionale (6), come del resto confermato dalla immediata e successiva precisazione nella sentenza annotata, della estraneità dal giudizio di ogni valutazione sul *ius superveniens* derivante dall'art. 1, comma 611, lett. a, n. 1, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

Inoltre dal puntuale esame da parte della sentenza annotata di tutti i profili sollevati, compresi quelli attinenti alla ammissibilità di talune questioni, possono trarsi indirettamente alcune ulteriori riflessioni, utili anche per una valutazione della successiva normativa (art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147, del 2013, legge di stabilità 2014), che ha modificato in parte il testo della disposizione oggetto della questione di l.c. (art. 17-bis d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 1, comma 611, lett. a, n. 1, della l. 27 dicembre 2013, n. 147).

Tali ultime modifiche sono ritenute irrilevanti dalla Corte per decidere le questioni sottopostele, in quanto, espressamente, la anzidetta legge n. 147 del 2013 ne limita l'applicazione agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla sua entrata in vigore (2 maggio 2014), e sono valutate non suscettibili di condurre ad una restituzione degli atti ai giudici *a quibus*.

Del resto la sentenza annotata prende, in maniera evidente, le distanze, sia affermando che resta «impregiudicata ogni valutazione in ordine alla legittimità dello *ius superveniens*», sia facendo riferimento, in modo sistematico, al solo testo “originario” dell'art. 17-*bis* d.lgs. n. 546. Traspare quasi una avvertenza al legislatore a voler riconsiderare taluni aspetti della sopravvenuta disciplina vigente.

Al riguardo vale la pena, innanzitutto, di considerare alcuni profili in ordine all'onere delle spese della procedura precontenziosa del reclamo, sui quali non è intervenuto un esame nel merito della Corte, in quanto nelle fattispecie, in cui la questione di l.c. era stata sollevata, non risultava che vi fosse stato un previo reclamo, per cui mancava in radice ogni rilevanza della questione.

La mancanza di previsione di rivalsa per l'onere delle spese per tale fase precontenziosa può ritenersi legittima, se riguardi tutte le parti del precontenzioso nella fase del reclamo-mediazione, purché rimanenti in posizione paritaria, con vantaggio immediato per entrambe, e in modo da limitare al massimo la onerosità di utilizzo di detto strumento interno all'amministrazione, non prevedendo conseguenze immediate a carico di chi proponga reclamo infondato, così come per l'amministrazione che non lo accolga. In realtà questo è il sistema tipico di ogni ricorso interno all'amministrazione.

È vero che, nel reclamo in esame, il contribuente deve avvalersi di un avvocato, perché i motivi di censura del reclamo sono semplicemente trasferiti e non vi è possibilità di variarli nell'eventuale successivo giudizio avanti al giudice tributario. E fatta salva, ben inteso — come specificato dalla Corte — la possibilità di motivi aggiunti in caso di novità nella documentazione, presentata dalla Amministrazione per ordine del giudice e non conosciuta dalle altre parti (7).

D'altro canto il meccanismo della trasposizione del reclamo come ricorso giurisdizionale, utilizzandone, nel giudizio successivo, il relativo testo, nell'intero contenuto, compresi i motivi dedotti, non esclude affatto, in ipotesi generale, la possibilità che il giudice, in caso di accoglimento giurisdizionale della pretesa del contribuente, possa prendere in considerazione, nella valutazione complessiva dell'onere delle spese, anche il reclamo trasformato ed utilizzato come ricorso.

Allo stesso modo, sempre in ipotesi generale, non si esclude che la fase del precedente precontenzioso possa essere presa in considerazione in una valutazione globale della soccombenza e delle relative conseguenze (8), anche per un apprezzamento della temerarietà della lite. Sostanzialmente si poteva ipotizzare, attraverso una interpretazione adeguatrice ai principi costituzionali di parità delle parti, una soluzione di eguale trattamento “su un piano di parità” (9).

Tuttavia solo una buona parte dei problemi può ritenersi espressamente superata in base alla disposizione testuale del comma 10 dell'anzidetto art. 17-*bis*, inserito nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. dall'art. 39, comma 9, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito in l. 15 luglio 2011, n. 111,

Infatti tale comma 10 dispone che il giudice tributario, decidendo la controversia, *in aggiunta alle spese di giudizio*, condanna la parte soccombente (10) a pagare una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio, a titolo di rimborso spese *per la procedura di mediazione tributaria non andata a buon fine*. La regola può essere derogata solo con la compensazione parziale o integrale delle spese fra le parti, ricorrendo “giusti motivi”; ma questa compensazione è espressamente ammissibile solo se si tratta di “giusti motivi” riferiti ad

induzione della stessa parte soccombente a rifiutare la proposta di mediazione avanzata dalla controparte, purché “esplicitamente” indicati nella motivazione.

Di conseguenza emerge ancora un parziale aggravio ingiustificato (tenendo conto del regime ordinario dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992) della posizione del soccombente in relazione all'onere delle spese, ove non sia stata formulata una proposta di mediazione.

Infatti, sulla base testuale della disposizione, si deve escludere la possibilità di compensazione delle spese, perfino in ipotesi di notevole incertezza o di contrasto giurisprudenziale, in quanto non può esistere l'induzione a rifiuto di una proposta di mediazione, che non sia stata avanzata (essendo solo eventuale da parte del contribuente ed obbligatoria da parte della amministrazione, come risposta a quella eventualmente presentata dal contribuente).

Per completare resta al di fuori di ogni puntuale disciplina del comma 10 del citato art. 17-bis il caso che il contrasto tra amministrazione e contribuente non vada oltre la fase precontenziosa del reclamo-mediazione, come quando l'amministrazione finanziaria accoglie il reclamo stesso e quindi il contribuente non abbia motivo per proseguire in sede giurisdizionale avanti al giudice tributario; lo stesso vale nella ipotesi di rigetto del reclamo, quando il contribuente valuti di abbandonare la contestazione, per qualsiasi motivo, compreso quello di evitare gli oneri del giudizio, compreso il rischio in sede giurisdizionale di essere condannato al pagamento delle spese e alla eventuale sanzione aggiuntiva.

In tali ipotesi Amministrazione e contribuente sopportano ciascuno il proprio onere, così come, del resto, si è sempre verificato in sede di ricorso interno all'amministrazione (ad es. ricorso gerarchico), nel quale non si configurano conseguenze proprie di una soccombenza tipica del processo e della lite avanti ad un giudice terzo, proprio per facilitare e semplificare l'utilizzo di tali strumenti meramente amministrativi.

2. Il *secondo* aspetto significativo, emergente dalla sentenza, è il livello di sciattezza ed approssimazione di talune ordinanze di remissione (11), indirizzate, in parte, non alla soluzione di profili di costituzionalità rilevanti per risolvere la lite o alcuni aspetti pregiudiziali per la decisione, ma nettamente sbilanciate in una critica al legislatore e in una ricerca affannosa di aspetti astratti di problematicità costituzionale nell'istituto della c.d. mediazione tributaria, non aventi alcun dichiarato o effettivo aggancio con la lite da decidere o alcuna applicabilità nella concreta fattispecie in esame.

Da segnalare, ancora, il richiamo in sede di una ordinanza di remissione della questione di l.c. alla sent. n. 272 del 2012 relativa alla mediazione civile e commerciale (12), senza accorgersi che la decisione della Corte costituzionale aveva dichiarato la illegittimità costituzionale per esorbitanza del decreto legislativo dalla delega legislativa, questione del tutto al di fuori delle fattispecie considerata, anche per quanto riguarda i parametri invocati.

Infine traspare nella sentenza un invito o monito tacito a considerare l'esigenza di una serie di rimedi interni all'amministrazione o di composizione conciliativa, purché non siano semplicemente deflattivi dei processi, compresi quelli tributari, e corrispondenti a specifiche esigenze di diminuzione del ricorso alla giustizia con conseguenti tempi ragionevoli. La configurazione degli anzidetti strumenti deve escludere ogni inutile aggravamento o ingiustificato ostacolo, anche di ritardo eccessivo, ad una tutela giurisdizionale (13).

Note:

(1) Nel testo originario, come inserito dall'art. 39 del d.l. 8 luglio 2011, n. 98, convertito in l. 15 luglio 2011, n. 111, anteriore alle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 611, lett. a, n. 1 della l. 27 dicembre 2013, n. 147..

(2) V. osservazione a ordinanza della Corte cost., n. 322 del 19 dicembre 2013, di R. Chieppa, Sulla legittimità costituzionale di previ ricorsi o rimedi o procedimenti precontenziosi per poter adire un giudice e sugli effetti della inosservanza delle relative previsioni, in questa Rivista 2013, 5083, con ampio esame della giurisprudenza e delle varie forme previste dalla legislazione

(3) Nel reclamo il contribuente ha una facoltà di avanzare una proposta di c.d. mediazione; solo

in tal caso sussiste un correlativo obbligo della amministrazione di valutarla, accettandola, o modificandola o rigettandola, anche sulla base di criteri, fissati nel comma 8 dell'art. 17-bis in esame, con «riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa».

(4) La alternativa, invece, di prevedere una improcedibilità, che non pregiudichi in modo irreparabile chi abbia omesso il rimedio preventivo è stata ammessa; v. in proposito R.

Chieppa, Sulla legittimità costituzionale dei previ ricorsi, cit.

(5) Sempre nel testo introdotto dall'art. 39 del d.l. 8 luglio 2011, n. 98, convertito in l. 15 luglio 2011, n. 111

(6) Come previsto, invece, da successiva normativa modificativa, introdotta dall'art. 1, comma 611, lett. a, n. 1, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

(7) Tale “interpretazione costituzionalmente adeguata” deve essere applicata in modo non restrittivo, e non solo per nuova documentazione presentata per ordine del giudice, ma anche quando, nel rigettare il reclamo, la Amministrazione deduca motivazioni o profili nuovi. L'anzidetta prima ipotesi, formulata dalla Corte, deve ritenersi meramente esemplificativa, in quanto la novità giustificatrice di motivi aggiunti, può essere anche sul piano normativo (ius superveniens sopravvenuto ed applicabile alla fattispecie o dichiarazione di illegittimità costituzionale di norma applicata). Si può anche aggiungere il caso (anche se non consentito, secondo la sentenza annotata) di mutamento da parte dell'amministrazione finanziaria della pretesa “diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti” ed anche in caso di allegazione dalla difesa della amministrazione di nuova documentazione in precedenza non conosciuta dalle altre parti.

(8) V. per la rilevanza della condotta extraprocessuale delle parti, specialmente se tenuta immediatamente prima dell'inizio della lite, sia pure a proposito della valutazione di giusti motivi per l compensazione, Cons. St., V. 29 aprile 1976, n. 726, in Cons. Stato 1976, 411.

(9) Il piano di parità tra le parti, anche nella c.d. mediazione tributaria, affiora in più parti della sentenza, come ad esempio quando si affronta il profilo della composizione pregiudizionale, della intesa raggiunta in base a consenso. Il principio della parità di trattamento affiora anche nella difesa dell'Avvocatura dello Stato, richiamata nella sentenza,

(10) La parte soccombente può essere sia l'Amministrazione, se il ricorso giurisdizionale contro l'atto impositivo viene accolto, sia il contribuente, se viene respinto.

(11) V. il caso di ordinanza di giudice a quo con descrizione di fattispecie oggetto di differente giudizio, anche questo rimesso alla Corte, classico infortunio di copia ed incolla informatico, con conseguente totale omissione di descrivere la fattispecie concreta, in modo da escludere ogni possibilità di controllo sulla rilevanza; altro caso di ordinanza di giudice a quo, priva di qualsiasi esplicazione se il reclamo-mediazione sia stato proposto o meno; il caso di remissione in sede di ricorso proposto direttamente al giudice tributario, senza previo reclamo, contenente il motivo di difetto di possibilità di tutela cautelare in sede di reclamo: ancora il caso di invocazione di concorrente istanza di accertamento con adesione, o di esigenza di impugnazione contestuale di provvedimenti connessi (alcuni dei quali non suscettibili di reclamo), tutte ipotesi prive di minimo aggancio con la concreta situazione e quindi questioni meramente ipotetiche, prive di qualsiasi rilevanza.

(12) La sent. n. 272 del 2012 è pubblicata in questa Rivista 2012, 4282, con osservazione, ivi, 4333, di G. Pistorio, Uso ed abuso dell'assorbimento? Nota a margine della sentenza n. 272 del 2012, e ulteriore osservazione, ivi 2013, 498, di G. Cosmelli, Ancora in tema di illegittimità della mediazione civile c.d. obbligatoria: sugli effetti del comunicato stampa della Corte costituzionale, osservazione ripubblicata anche in Consulta online, Studi 2013, in data 8 maggio 2013; v. anche sulla mediazione civile L. Nannipieri, Incostituzionalità della mediazione civile e commerciale obbligatoria: l'eccesso di delega assorbe ogni altro profilo, in Consulta online, Studi 2012, e in Forum di Quaderni Costituzionali; C. Pasini, La pronuncia della Corte Costituzionale del 6 dicembre 2012, n. 272 e alcune promettenti applicazioni in

materia di mediazione delegata, in www.judicium.it, 5.7.2013; Profili di illegittimità costituzionale della mediazione civile e commerciale, in Consulta online, Studi 2012, in data 15 ottobre 2012.

(13) V. R. Chieppa, Sulla legittimità costituzionale di previ ricorsi o rimedi o procedimenti precontenziosi, cit., 5083.

Archivio selezionato: Dottrina

QUESTIONI COSTITUZIONALI SUL RECLAMO TRIBUTARIO

Riv. dir. trib., fasc.4, 2013, pag. 313

Alessandro Giovannini

Classificazioni: PROCEDIMENTO TRIBUTARIO - Ricorso per cassazione - - in genere

SOMMARIO: 1. L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 e le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale: questioni principali e oggetto dell'indagine. - 2. Sperimentazione obbligatoria del reclamo e conformità costituzionale della giurisdizione condizionata. - 3. La sanzione d'inammissibilità del ricorso in una lettura costituzionalmente orientata. - 4. Tutela cautelare giudiziale e "anticipata" instaurazione del rapporto processuale. - 5. Spese per la difesa e accoglimento totale del reclamo: litispendenza, soccombenza virtuale e possibile condanna processuale dell'amministrazione.

Le Commissioni tributarie provinciali di Perugia, Campobasso e Benevento hanno sollevato, in tempi recenti, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, su reclamo e mediazione tributaria. L'obbligatorietà della procedura di reclamo, la sanzione di inammissibilità del ricorso non preceduta da questo rimedio, l'impedimento alla tutela cautelare giudiziale in pendenza del procedimento amministrativo e, finalmente, la disciplina sulle spese di difesa gravanti sul ricorrente nel caso di accoglimento totale del reclamo, sono le principali questioni rimesse al vaglio della Corte costituzionale. Il lavoro si preoccupa di esaminarle, nel tentativo di offrire letture costituzionalmente orientate in grado di dimostrarne la possibile infondatezza.

The Tax Courts of Perugia, Campobasso and Benevento have recently raised different questions of constitutionality concerning art. 17-bis of D.Lgs. Dec. 31, 1992, n. 546. The compulsory nature of complaint, the penalty of inadmissibility of the appeal if not preceded by this remedy, the impossibility to get any precautionary protection while the administrative procedure is pending and, finally, legal costs imposed on the applicant in the event of a total acceptance of the claim, are the main issues brought to the attention of the Constitutional Court. The present work intends to examine all these questions, in an attempt to provide a constitutionally oriented interpretation, able to prove that they might be groundless.

1. L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 e le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale: questioni principali e oggetto dell'indagine. - L'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, disciplina gli istituti del reclamo e della mediazione (1), che qui mi propongo di verificare dal punto di vista costituzionale, sollecitato, in questa riflessione, dalle ordinanze di rimessione delle Commissioni tributarie provinciali di Perugia, Campobasso e Benevento (2).

Le questioni sottoposte all'esame della Corte costituzionale, indipendentemente dalla loro ammissibilità per il giudizio preliminare di rilevanza, sono queste.

Il carattere obbligatorio dell'azione amministrativa prima del radicamento del rapporto processuale è reputato, dai tre giudici, in contrasto con gli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost. Il sospetto è che il procedimento, condizionando la tutela giurisdizionale e "sospendendola" per novanta giorni, prolunghi i tempi del "giusto processo" e leda il diritto immediato a quella tutela, a danno dei soli contribuenti gravati da un debito impositivo di valore non superiore a ventimila euro.

Il secondo profilo attiene alla sanzione d'inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo. Anche in questo caso, le norme parametro sono quelle degli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost. e l'argomentare è sostanzialmente identico a quello proposto per l'obbligatorietà del reclamo.

Le commissioni rimettenti pongono altri due problemi. Rilevano che la sospensione *ex lege* dei termini processuali impedisce l'accesso immediato alla tutela cautelare, secondo la disciplina risultante dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992. L'obbligatorietà del reclamo, in sostanza, determinerebbe un effetto riflesso, in contrasto con gli artt. 3, 24, 25 e 111 Cost.: pregiudicherebbe la pienezza ed effettività della tutela, giacché il debitore, impossibilitato ad instaurare il processo prima del consumarsi del termine dilatorio di novanta giorni, non potrebbe esercitare l'azione cautelare innanzi al giudice, seppure in presenza di un provvedimento esecutivo.

Dubitano, infine, della conformità agli artt. 3 e 24 Cost. della disciplina sulle spese: il reclamante, anche se il procedimento *extra judicium* ha per lui esito favorevole, dovrebbe ugualmente accollarsi le spese della difesa poiché, identificandosi il reclamo col ricorso, la difesa stessa potrebbe risultare obbligatoria ex art. 12 del D.Lgs. n. 546. Tuttavia, mentre l'amministrazione non sopporterebbe nessun onere di tal fatta, il ricorrente ne rimarrebbe definitivamente gravato.

2. Sperimentazione obbligatoria del reclamo e conformità costituzionale della giurisdizione condizionata. - Penso che queste prospettazioni, pur suggestive, non colgano nel segno o almeno non tutte individuino il cuore dei problemi.

La giurisdizione condizionata è generalmente ritenuta compatibile con la tutela dei diritti in sede processuale (3). Fin dalla sentenza 16 giugno 1964, n. 47 (4), la Corte costituzionale ha chiarito che la razionalità della limitazione all'accesso immediato alle garanzie giurisdizionali deve essere verificata in relazione alla disciplina generale del processo e del procedimento in seno ai quali essa limitazione si inserisce: l'onere della previa azione amministrativa non deve affievolire, né qualitativamente, né quantitativamente, la possibilità di tutela dei diritti (o degli interessi legittimi), ma le limitazioni strutturali, modali e temporali che esso onere introduce possono non sconfinare in violazione degli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost.

Credo di poter sostenere che il filtro amministrativo introdotto dall'art. 17-bis persegua interessi costituzionalmente concorrenti con quello alla tutela giurisdizionale immediata, degni, per questo motivo, di apprezzamento positivo e idonei a giustificare il differimento di una simile forma di tutela.

Mi spiego meglio. Il reclamo è contestuale e simbiotico al ricorso giurisdizionale ed è "volto all'annullamento totale o parziale dell'atto" (comma 8). Esso, da questo punto di vista, altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa (5), ma s'identifica, fin dall'origine, anche con l'atto introduttivo del processo (6), producendo gli effetti procedurali e processuali propri di questo secondo la disciplina del D.Lgs. n. 546 (7). Nella sistematica dell'art. 17-bis, perciò, siamo alla presenza di un ricorso bensì in opposizione, ma anche, contestualmente, giurisdizionale, idoneo, tra l'altro, ad interrompere il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 ed a divenire "altro esemplare" dell'atto costitutivo del rapporto davanti alla commissione. Dunque, ci troviamo di fronte, per così dire, ad un *ircocervo*, ad un atto suscettibile di radicare due diversi tipi di procedimento: giurisdizionale e amministrativo, simile, quest'ultimo, quanto agli effetti, all'autotutela su impulso di parte (8).

Il reclamo, pertanto, tende sia a garantire una maggiore efficacia all'azione amministrativa, sia ad incoraggiare la veloce risoluzione *extra judicium* delle liti, così da ridurre l'abuso del processo, realizzare "un'economia giudiziaria in senso tecnico e un'economia giudiziaria in senso economico" (9) e, finalmente, accelerare la definizione processuale delle controversie residue, non componibili in via amministrativa (10). Interessi, questi, che albergano tutti nella Costituzione e in particolare negli artt. 111 e 97, sicché la temporanea limitazione all'accesso processuale può essere ragionevolmente incastonata in un sistema composito e ordinato di tutele (11).

In parole semplici, se gli interessi perseguiti dalla giurisdizione condizionata sono conformi alla trama costituzionale, se lo strumento prescelto come "filtro" è proporzionato, coerente e adeguato, se il tempo di attesa per l'instaurazione del processo è ragionevole e non pregiudica in concreto il diritto sostanziale da tutelare, se le parti, infine, possono liberamente accedere alla piena tutela perché non vincolate, anche solo di fatto, ad accettare forzatamente la risoluzione amministrativa della controversia, il diritto alla garanzia giurisdizionale non pare possa dirsi leso o svuotato di contenuto (12). E questo, per l'appunto, è quello che si può predicare per l'art. 17-bis.

Sono consapevole che la Corte costituzionale ha ritenuto, in anni passati, non conforme agli artt. 24 e 113 la disciplina sul ricorso gerarchico relativa all'imposta di bollo, a quella sugli spettacoli, alle concessioni governative e alle tasse automobilistiche (13). Un'osservazione siffatta, che fa capolino nell'ordinanza della Commissione di Campobasso, non è però calzante. La normazione censurata con quelle sentenze divergeva radicalmente da quella ora in commento: non solo prevedeva un vero e proprio ricorso gerarchico amministrativo, con doppio grado cognitivo davanti all'Intendente di finanza e al Ministro delle finanze, ma legava la tutela giurisdizionale all'esaurimento di quei gradi e ai tempi decisionali di questi organi, ovvero, solo in caso di loro silenzio, al decorso di un tempo comunque non inferiore a centottanta giorni dall'avvio del procedimento.

La recente legislazione non è riconducibile a questo calco. Essa, piuttosto, pare richiamare la disciplina dell'art. 188 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645 (14), e quella dell'art. 10 del DPR 28 novembre 1980, n. 787 (15), disposizioni, queste, che, pur condizionando l'immediatezza della garanzia giurisdizionale, regolavano procedure non avvicinabili a quelle esaminate dalla Corte negli anni novanta e ritenute, generalmente, conformi agli artt. 24 e 113 della Carta.

3. La sanzione d'inammissibilità del ricorso in una lettura costituzionalmente orientata. - Per il comma 2 dell'art. 17-bis la mancata presentazione del reclamo determina l'inammissibilità del ricorso. La disposizione, di primo acchito, sembra di dubbia conformità costituzionale, come osservato da tutti i giudici rimettenti (16).

Punire l'errore del ricorrente con la negazione radicale e definitiva della tutela della sua situazione giuridica è scelta, in effetti, che sconfina nell'irragionevolezza e denuncia una sproporzione evidente tra interessi protetti dalla sanzione e diritto alla tutela giurisdizionale del privato, che finisce irrimediabilmente per essere calpestato (17).

La disposizione, pertanto, non può che sottostare ad una secca alternativa interpretativa: o si considera costituzionalmente lesiva di quel diritto, come ora detto, oppure si concepisce improduttiva di effetti. In altre parole, o si espunge formalmente perché reputata illegittima, o si "neutralizza" con un'interpretazione costituzionalmente orientata, tesa a vedere nell'atto inoltrato all'agenzia nella forma esclusiva del ricorso l'espressione della volontà di proporre anche reclamo.

Soluzione, quest'ultima, che a me sembra preferibile per più ordini di motivi.

La "mancata presentazione" si può riferire sia al difetto di produzione materiale dell'atto all'agenzia, sia ad un suo difetto "formale", coincidente con la mancata indicazione del *nomen* "reclamo" sull'atto stesso o con la mancata esternazione della volontà di reclamare.

La prima ipotesi, però, condurrebbe il ragionamento in un vicolo cieco. E, infatti, siccome le modalità di proposizione del reclamo sono identiche a quelle stabilite dall'art. 20 del D.Lgs. n. 546 per la proposizione del ricorso, la mancata presentazione materiale di quello si tradurrebbe in mancata presentazione di questo. La sanzione del comma 2 dell'art. 17-bis, allora, finirebbe per colpire ipotesi già sanzionate con l'inammissibilità ai sensi del comma 1 dell'art. 21: la mancata presentazione del reclamo, invero e come appena detto, coinciderebbe con la mancata presentazione del ricorso, già punita con l'inammissibilità. Questa strada interpretativa, perciò, non può essere percorsa.

Diverso è il caso in cui l'atto sia materialmente presentato nei termini e con le modalità degli artt. 20 e 21, ma nella forma esclusiva del ricorso: in questa circostanza mi sembra possibile sostenere la sua idoneità a sprigionare anche gli effetti propri del reclamo.

È indubbio - sia chiaro - che dal punto di vista formale tra di loro si dovrebbe ravvisare una qualche differenza. In chiave contenutistica, però, occorre considerare che reclamo e ricorso sono per forza identici. Sebbene la legge assegni all'atto unitariamente considerato una doppia e contestuale natura, ossia di ricorso in opposizione e di ricorso giurisdizionale, il radicamento così del procedimento amministrativo come del rapporto processuale avviene con la riproduzione in due esemplari di quel medesimo atto. E allora, in ragione di questa unitarietà, si può forse arrivare a sostenere che la presentazione all'agenzia di un suo esemplare è di per sé sufficiente a connotare l'atto medesimo anche alla stregua di reclamo, al di là di formule sacramentali o elementi estetici, i soli a potergli conferire un tratto identificativo, ma, come si è detto, puramente formale (18).

Non mi sfugge che la soluzione di "neutralizzare" il comma 2 dell'art. 17-bis, qui proposta, accantona forma degli atti e lettera della legge, rendendo di fatto inutile la sanzione in essa prevista. Ma è proprio questo il risultato al quale si tende per accordare preferenza ai diritti del ricorrente ed evitare la censura della Corte. Per uno scopo e con un metodo, insomma, che, preferendo la sostanza alla forma, trovano legittimazione negli artt. 24 e 113 Cost.

Prima di mettere a fuoco il successivo oggetto dell'indagine, si rende opportuna una precisazione. La mancata proposizione "formale" del reclamo - ipotesi finora esaminata - non deve essere confusa con altra, diversa fattispecie: quella della sua rituale proposizione, ma con instaurazione del rapporto processuale prima del novantesimo giorno concesso alle parti per il componimento della lite. L'irregolare costituzione del rapporto processuale, in questa circostanza, non può senz'altro sottostare alla sanzione d'inaffidabilità, la quale, come si è più volte sottolineato, è disposta solo per la mancata presentazione del reclamo. Il termine dilatorio, piuttosto, a me pare atteggiarsi a requisito di procedibilità affinché il diritto all'azione giudiziale spieghi piena efficacia e non mi sembra, invece, possa essere qualificato alla stregua di condizione dell'azione o di presupposto processuale (19).

4. Tutela cautelare giudiziale e "anticipata" instaurazione del rapporto processuale. - Il problema della tutela cautelare, introdotto da tutte le ordinanze di rimessione, si può così riassumere: la sospensione legale dei termini per la costituzione in giudizio impedisce di accedere al procedimento dell'art. 47 della legge processuale, trasformandosi in una limitazione alla pienezza ed effettività della tutela (20).

Si deve dire, con spirito di concretezza, che la disciplina sulla riscossione in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive, introdotta dall'art. 29 della legge 30 luglio 2010, n. 122, contemplando una sospensione *ex lege* dell'accertamento esecutivo pari a 180 giorni, limita, di fatto, la gravità del problema dell'immediata esazione del credito. Tuttavia, possono residuare ipotesi "minori", così da mantenere viva l'esigenza di un provvedimento cautelare di natura giurisdizionale, come può accadere per il credito iscritto a ruolo a seguito di controlli formali o automatici delle dichiarazioni, per quello sottoposto a riscossione straordinaria e per i crediti concernenti tributi non ricompresi nella nuova disciplina sulla riscossione (21).

Ritengo, nondimeno, che la severità del problema, anche per le materie ora individuate, sia solo apparente. E infatti, nella scia della sentenza della Corte costituzionale 24 luglio 1998, n. 336 (22), pronunciata a proposito della vecchia procedura di contestazione degli atti formati dai centri di servizio, la soluzione può essere agevolmente rintracciata.

La Corte, in quell'occasione, precisò che la procedura contenziosa amministrativa dell'art. 10 del DPR n. 787/1980 non impediva al contribuente di chiedere "la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e di depositare, presso la segreteria della commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto dall'art. 10", ossia il trascorrere del periodo di sei mesi dall'avvio della fase amministrativa. La costituzione in

giudizio, quindi, potendo avvenire prima dello spirare di questo termine dilatorio, assicurava piena protezione ai diritti del ricorrente e legittimava il giudice all'intervento cautelare.

Ebbene, riportando queste argomentazioni all'art. 17-bis, la costituzione in giudizio potrà senz'altro avvenire ancor prima del consumarsi del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo. Con una duplice conseguenza: il giudice potrà adottare nell'immediatezza il provvedimento cautelare giacché il rituale incardinamento del processo gli conferisce i poteri a questo fine necessari; il processo medesimo, però, dovrà essere contestualmente dichiarato sospeso per temporanea improcedibilità della trattazione della causa nel merito (23).

Certo, ragionando in questi termini, la *littera* dell'art. 17 bis può apparire forzata, ma, a mio modo di vedere, l'interpretazione costituzionalmente orientata fin qui suggerita e già adottata dalla Corte nella sentenza richiamata, non soltanto è espressione di uno strumento di ricomposizione armonica del sistema, ma si pone anche in una logica, ormai ampiamente condivisa dagli studiosi e dalla stessa Corte, di subordinazione dei criteri stabiliti nell'art. 12 delle "preleggi" alla forza dell'interpretazione adeguatrice: è la Costituzione a dover "guidare" l'applicazione di quelli "al fine della conformità al parametro costituzionale" delle disposizioni indagate, non viceversa (24).

5. Spesa per la difesa e accoglimento totale del reclamo: litispendenza, soccombenza virtuale e possibile condanna processuale dell'amministrazione. - Rimane da affrontare la questione sulle spese per la difesa qualora l'amministrazione accolga totalmente il reclamo e provveda all'annullamento dell'atto contestato. Qui, come rilevato dalla Commissione di Campobasso, nessun meccanismo di ristoro sembrerebbe favorire il contribuente, il quale, nelle ipotesi di difesa obbligatoria e in ragione dell'unificazione cartolare di reclamo e ricorso, parrebbe rimanere definitivamente gravato delle corrispondenti spese (25).

Par di capire che per i giudici molisani l'annullamento del provvedimento reclamato renderebbe impossibile una sentenza di condanna per soccombenza virtuale e ciò porterebbe con sé la violazione del parametro della ragionevolezza sotteso all'art. 3 Cost., anche in considerazione del fatto che l'agenzia non sopporterebbe senz'altro nessuna spesa processuale (26).

Sullo sfondo sembra riproporsi il problema della loro compensazione *ope legis* secondo la disciplina dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546, prima che la Corte costituzionale, con sent. 12 luglio 2005, n. 274, la dichiarasse illegittima nella parte in cui, nell'ipotesi di cessazione della materia del contendere determinata da un provvedimento in autotutela adottato *nellemore* del processo, non consentiva al ricorrente di ottenere una sentenza di condanna per soccombenza virtuale dell'amministrazione (27).

La suggestione di queste argomentazioni è indubbia, accentuata dal tenore letterale del comma 9 dell'art. 17-bis, il quale, letto *a contrariis*, parrebbe impedire la produzione di tutti gli effetti del ricorso se il reclamo fosse accolto (28).

Vi è da chiedersi, però, se le cose stiano realmente come ora prospettato. Se il reclamante, cioè, sia davvero privo di strumenti idonei al ristoro, oppure se la disposizione da ultimo richiamata possa essere interpretata diversamente e la soluzione possa essere rintracciata, proprio, nella regola della soccombenza virtuale (29).

Prospetto la questione in altro modo, introducendo un interrogativo: il provvedimento d'annullamento impedisce veramente l'instaurazione del rapporto processuale o le regole generali in materia processuale lasciano impregiudicata la possibilità di incardinarlo?

Questo è il nocciolo del problema e questo è il ragionamento che, secondo me, può essere svolto per dargli soluzione. Il ricorso, nella contestuale forma del reclamo, si considera presentato nei tempi e modi previsti dagli artt. 20 e 21 e la data della sua notificazione alla controparte determina la litispendenza (nozione da intendere in senso ampio, non soltanto come relativa alla pendenza della "medesima causa" ai sensi dell'art. 39 c.p.c., ma come comprensiva anche degli effetti sostanziali, procedurali e processuali dell'atto introduttivo) (30). Il fatto che l'amministrazione intervenga in autotutela, annullando il provvedimento

impugnato prima della consumazione del termine di novanta giorni, non reagisce sui poteri processuali della parte e neppure sulle condizioni dell'azione.

Per l'ammissibilità del ricorso, infatti, oggetto del contendere e attualità dell'interesse all'azione devono essere verificati al momento della sua proposizione, al momento, cioè, in cui si cristallizza la pendenza della lite, sebbene il processo sia quiescente fino a quando il giudice non sia investito dell'obbligo di pronunciare (31). È ragionevole sostenere, pertanto, che l'intervento in autotutela, come vicenda di diritto sostanziale, si limiti a svuotare la causa nel merito, riflettendosi sulla procedibilità del ricorso e sulla decisione finale (32).

Più precisamente, come in diritto amministrativo (33), anche da noi l'eliminazione dell'oggetto del contendere per annullamento del provvedimento produce tre conseguenze: determina la carenza sopravvenuta di interesse alla decisione sull'atto o sul rapporto d'imposta; conforma a sé il contenuto decisorio del potere giudiziale; si riverbera sul ricorso rendendolo improcedibile, sebbene l'annullamento pienamente soddisfattivo dell'interesse del reclamante (34).

L'annullamento, tuttavia, non soddisfa il correlato interesse alla restituzione delle spese, né lo modifica in altro modo; interesse, pertanto, che rimane intonso e autonomamente verificabile (35).

Stando così le cose, è possibile offrire agli "effetti del ricorso", richiamati dal comma 9 dell'art. 17-bis, un significato coerente con le regole fin qui ricordate. Mi sembra si possa dire che l'accoglimento del reclamo determini la non produzione di alcuni soltanto degli effetti tipici dell'atto introduttivo, ossia di quelli sostanziali. E, infatti, mentre gli effetti processuali e quelli procedurali, compreso il potere di depositare il ricorso, si devono considerare sicuramente prodotti prima dell'accoglimento ed esattamente nel momento della notificazione del ricorso stesso (36), gli effetti sostanziali, ad iniziare dalla decisione finale di merito, si devono considerare impediti, proprio, dall'accoglimento del reclamo e dalla sopravvenuta mancanza d'interesse a consimile pronuncia, interesse che rimane vivo, invece, per il rimborso delle spese.

In parole diverse, a petto di un provvedimento di annullamento, ragioni sistematiche obbligano a configurare gli effetti processuali e quelli procedurali come consequenziali all'instaurazione della contesa: i primi ad efficacia immediata, collegata alla notifica dell'atto introduttivo; gli altri ad efficacia differita, condizionata dal termine dilatorio di cui al medesimo comma 9. E obbliga a vedere nel provvedimento di accoglimento la causa impeditiva della sentenza di merito e degli effetti sostanziali ad essa riferibili.

Il ricorrente, perciò, nonostante il provvedimento d'annullamento, è legittimato ad incardinare il processo davanti al giudice tributario, il quale, se deve senz'altro dichiarare cessata la lite per intervenuta rimozione del suo oggetto e per sopravvenuta soddisfazione dell'interesse "principale" (37), deve al contempo applicare il comma 3 dell'art. 46, secondo l'interpretazione data dalla Corte costituzionale nella pronuncia già richiamata. Con conseguente, eventuale sentenza di condanna dell'amministrazione al rimborso delle spese a tacitazione dell'interesse "collegato" o "accessorio" del ricorrente, che il provvedimento d'annullamento aveva lasciato insoddisfatto.

Note:

(1) Il comma 1 dispone che per liti di valore non superiore a ventimila euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate il ricorso debba essere preceduto dal reclamo presentato alla stessa agenzia il cui atto è controverso. La presentazione del reclamo, per il comma 2, è condizione di ammissibilità del ricorso e il vizio è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Il reclamo, per i commi 7 e 8, può anche contenere una motivata proposta di mediazione, con la rideterminazione dell'ammontare del debito, e la Direzione, se non intende accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, è tenuta a formulare essa stessa una proposta, avuto riguardo all'eventuale "incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa". A mente

del comma 9, il reclamo produce gli effetti del ricorso se, decorsi novanta giorni dalla sua presentazione, non è stato accolto o non si è conclusa la mediazione. Per quanto riguarda la disciplina delle spese, il comma 10 prevede che la parte soccombente in esito al processo sia condannata a rimborsare, in aggiunta a quelle di giudizio, le spese del procedimento di reclamo e mediazione commisurate al 50 per cento delle stesse spese di giudizio. Fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria può compensarle tra le parti solo per giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione. Le liti soggette a reclamo e mediazione, per espressa previsione dell'ultima parte del comma 1 dell'art. 17-bis, non possono essere definite in conciliazione giudiziale ex art. 48, D.Lgs n. 546/1992, sebbene ad esse si applichino, in forza del comma 8, le previsioni dello stesso art. 48, in quanto compatibili, compresa quella riguardante la riduzione al 40 per cento delle sanzioni amministrative. Per il comma 6, infine, al procedimento si applicano le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, in quanto compatibili, dello stesso decreto legislativo. Per un'analisi puntuale della disciplina, cfr. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.

(2) *Comm. trib. prov. Perugia*, 7 febbraio 2013, n. 18, in *Fisconline*; *Comm. trib. prov. Campobasso*, 17 aprile 2013, n. 75, in *Fisco*, 2013, 3398; *Comm. trib. prov. Benevento*, 18 aprile 2013, n. 126, in *Ilsole24ore.com*. Condivide la posizione, in particolare, dei giudici molisani, MARINI, Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione, in *Corr. trib.*, 2013, 2046 ss.

(3) Cfr. M.S. GIANNINI e PIRAS, Giurisdizione amministrativa, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 285.

(4) In *Giur. cost.*, 1964, 586 ss., con nota di ESPOSITO, Onere del previo ricorso amministrativo e tutela giurisdizionale dei diritti.

(5) Natura e funzioni del reclamo sono le stesse che già GUICCIARDI aveva evidenziato nel suo, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942, ried. 1994, 85 ss.

(6) Per TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 4, il reclamo, invece, "ha natura di istanza amministrativa, suscettibile di convertirsi in ricorso giurisdizionale all'esito (negativo) del contraddittorio svolto presso la Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate".

(7) Riprendo la tradizionale partizione degli effetti in procedurali, processuali e sostanziali. Come vedremo anche nel successivo par. 5, mentre quelli sostanziali collegati alla decisione di merito discendono (anche) dalla realizzazione di condizioni successive rispetto alla notificazione del ricorso, gli effetti processuali e procedurali si producono tutti con la determinazione della litispendenza (in senso ampio). Cfr. CONSOLO, *Domanda giudiziale*, in *Digesto*, disc. priv., sez. civ., VII, Torino, 1991, 44 ss.; LUISO, *Diritto processuale civile. Principi generali*, Milano, 2000, 58 ss. Per il nostro processo, sia consentito rinviare a GIOVANNINI, Il ricorso e gli atti impugnabili, in *Giur. sist. dir. trib.*, Il processo tributario, a cura di Tesauro, Torino, 1998, 339 ss.

(8) Non intendo ripetere osservazioni già svolte, sicché sia consentito rinviare a GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. trib.*, 2013, 51 ss.

(9) Cfr. COMOGLIO, Premesse ad uno studio sul principio di economia processuale, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, 584 ss., 587 ss.

(10) *Corte cost.*, 29 marzo 1972, n. 5727; 21 febbraio 1974, n. 46; 17 luglio 1974, n. 234; 13 luglio 1979, n. 130; 13 luglio 2000, n. 276; 15 luglio 2003, n. 251, tutte consultabili in *cortecostituzionale.it*. In dottrina, anche per ulteriori riferimenti, cfr. LUISO, *La conciliazione giudiziale. La conciliazione stragiudiziale delle controversie agrarie e di lavoro*, in *I contratti di composizione delle liti*, a cura di Gabrielli e Luiso, I, Torino, 2005, 329 ss., specie 350 ss. In questa prospettiva si pone anche ATTARDI, Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario, in *Corr. trib.*, 2013, 1447 ss.

- (11) Questa impostazione trova conferma in quella recentemente avanzata dalla Commissione europea (parere scritto del 2 aprile 2012 reso alla Corte di Giustizia Ue nella causa n. C 492-11, punti 75 e 76, in ilsole24ore.com) a proposito di mediazione obbligatoria prevista dal D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, in ambito civile e commerciale, introdotta in attuazione della Direttiva 2008/52/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio, in data 21 maggio 2008 (COMOGLIO, Mediazione ed accesso alla giustizia, in Riv. dir. proc., 2012, 288 ss.). Posizione che la Commissione ha in parte ripreso dalla Corte di Giustizia Ue, la quale, sia nella sentenza 18 marzo 2010 (cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08 e C-320/08, in curia.europa.eu) sia nella successiva sentenza 13 luglio 2012 (causa C-492/11, in curia.europa.eu) ha considerato l'azione obbligatoria preventiva al processo non lesiva del diritto alla tutela giurisdizionale. In particolare, in quest'ultima sentenza, la Corte ha precisato che "la mediazione obbligatoria, pur ponendosi come misura restrittiva rispetto all'accesso al giudice, è giustificata dal fatto che essa realizza legittimi obiettivi d'interesse generale, tra cui quello della composizione più rapida delle controversie, che è fissato specificatamente nell'interesse delle parti". In particolare, il termine di quattro mesi, previsto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 28, non è apparso tale da comportare un ritardo rilevante nell'introduzione e nella definizione di un successivo giudizio. Inoltre, per la Corte, l'obbligo del tentativo di mediazione in relazione a specifiche controversie è una "misura idonea e non manifestamente sproporzionata" a perseguire taluni obiettivi quali la riduzione dei tempi processuali per la risoluzione delle controversie e la diminuzione del contenzioso giudiziario, con conseguente miglioramento dell'efficienza dell'amministrazione pubblica. Per una ricostruzione ragionata dei vari aspetti, cfr. BESSO, Mediazione obbligatoria: lo stato delle cose, in Giur. it., 2012, 227 ss.
- (12) Cfr. COMOGLIO, Rapporti civili, sub art. 24, in Comm. Cost., Branca, Bologna-Roma, 1981, 33 ss.; SAITTA, Il principio di giustiziabilità dell'azione amministrativa, in Riv. dir. proc., 2012, 581 ss., 588.
- (13) Corte cost., 23 novembre 1993, n. 406, in GT-Riv. giur. trib., 1994, 112 ss., con nota di GLENDI, Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo; 27 luglio 1994, n. 360, ivi, 1994, 1163 ss., con nota di GLENDI, Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.; Corte cost., 24 febbraio 1995, n. 56, ivi, 1995, 421 ss., con nota di GLENDI, La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative; Corte cost., 4 luglio 1996, n. 233, ivi, 1996, 816 ss., con nota di GLENDI, L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi.
- (14) Ai sensi dell'art. 188 il debitore poteva ricorrere all'ufficio delle imposte contro l'iscrizione a ruolo entro trenta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento o, in mancanza, dalla notificazione dell'avviso di mora. L'ufficio, se riteneva di non accogliere il ricorso, lo doveva trasmettere alla competente commissione tributaria (commissione distrettuale delle imposte dirette oppure, per l'imposta fondiaria, alla commissione censuaria), radicando così il procedimento davanti ad essa.
- (15) Per l'art. 10 del DPR n. 787/1980, il ricorso contro il ruolo o il provvedimento di rimborso formati dai centri di servizio del Ministero delle finanze, si doveva proporre con spedizione dell'originale al Centro di servizio e con successivo deposito, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data dell'invio dell'originale, mediante spedizione o consegna di altro esemplare alla segreteria della Commissione tributaria di primo grado.
- (16) Aspre critiche da MARINI, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib., 2012, 853 ss.
- (17) Parla di sproporzione tra misura procedimentale prevista alla stregua di sanzione e compromissione del diritto di difesa costituzionalmente garantito, Corte cost., 18 gennaio 1991, n. 15, in cortecostituzionale.it, a proposito dell'art. 20 del DPR 29 marzo 1973 , n. 156 (cd. codice postale), il quale, disponendo una condizione di proponibilità dell'azione

giurisdizionale entro un termine ridotto, stabiliva la decadenza dell'azione medesima.

(18) Per risolvere alla radice il problema sarebbe sufficiente adeguare il comma 2 dell'art. 17-bis alle previsioni già presenti nell'ordinamento dettate per procedimenti simili, le quali legano al mancato esperimento dell'azione amministrativa la conseguenza della improcedibilità processuale. Così, per esempio, l'art. 443 c.p.c. dispone, appunto, l'improcedibilità della causa in materia di assistenza e previdenza obbligatorie non preceduta dal procedimento di componimento extragiudiziario della lite. Oppure il novellato art. 5, comma 1, del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, reintrodotto dall'art. 84 del DL 21 giugno 2013, n. 69, che espressamente qualifica improcedibile la causa civile avviata senza il preventivo esperimento della mediazione. Sarebbe sufficiente, dunque, una semplice modifica normativa per eliminare, senza smentire le finalità originarie della previsione, i sospetti di legittimità che la accompagnano.

(19) Quel termine non si pone tra due diversi atti processuali (o tra un atto estraneo al processo e uno successivo, distinto atto giudiziale) e neppure può condizionare la legittimazione soggettiva processuale, ma si colloca tra due attività del ricorrente: la prima, volta ad avviare l'azione amministrativa e, contestualmente, ad interrompere i termini processuali per la proposizione del ricorso davanti alla Commissione tributaria; la seconda attività, invece, finalizzata al deposito dello stesso ricorso alla Commissione. Quel termine, però, in ogni caso, è disposto, almeno in prima battuta, a favore dell'amministrazione, affinché essa stessa provveda, ex auctoritate sua, ad annullare o revocare l'atto viziato.

(20) Cfr., sulle questioni legate alla riscossione e alla tutela cautelare, CARINCI, La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 777 ss.; GLENDI, Tutela cautelare e mediazione tributaria, *ivi*, 2012, 851 ss.; BASILAVECCHIA, Dal reclamo al processo, *ivi*, 2012, 844 ss.

(21) Sulla disciplina introdotta dalla legge n. 122/2010, cfr. TESAURO, L'accertamento tributario con efficacia esecutiva, in *Giur. it.*, 2012, 965 ss.

(22) In *cortecostituzionale.it*. Si richiama a questa sentenza anche PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione, *cit.*, 75.

(23) Questa strada è ritenuta impraticabile da GLENDI, *op. ult. cit.*, che muove dalla sanzione di inammissibilità disposta dal comma 2 della disposizione in esame. A me sembra, invero, che quella sanzione sia collegata alla mancata presentazione del reclamo, non al preventivo radicamento del processo, e che il mancato decorso dei novanta giorni, apetto di interessi costituzionalmente rilevanti, non possa paralizzare la produzione di effetti cautelati se dall'atto in contestazione possono discendere effetti pregiudizievoli per il contribuente, così da esigere l'intervento immediato del giudice.

(24) Cfr. RAUTI, Interpretazione adeguatrice come metacriterio ermeneutico e l'inversione logica dei criteri di rilevanza e non manifesta infondatezza, in *Il giudizio sulle leggi e la sua diffusione verso un controllo di costituzionalità di tipo diffuso*, a cura di Malfatti, Romboli, Rossi, Torino, 2002, 519. Aderiscono a questa tesi SORRENTI, L'interpretazione secondo costituzione, Milano, 2006, 14 ss.; BONCINELLI, Interpretazione conforme a costituzione e ragionevolezza: la prospettiva della Corte costituzionale, in *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, a cura di D'Amico e Randazzo, Torino, 2009, 15 ss., 40.

(25) MARINI, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, *cit.*, 856; TURCHI, Reclamo e mediazione, *cit.*, 5.

(26) Condivide questa ricostruzione MARINI, *Diversi ostacoli*, *cit.*, 2050 e 2051.

(27) In *GT-Riv. giur. trib.*, 2005, 799 ss., con nota di BRUZZONE, L'indiscriminata compensazione delle spese di lite non sfugge al controllo sulla ragionevolezza.

(28) Per il comma 9, primo periodo, "Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso".

(29) In altra occasione (GIOVANNINI, Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo

amministrativo, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 911 ss.) mi espressi in termini diversi: pur sostenendo la legittimità costituzionale della disposizione, scrissi che il ricorrente, ottenuto l'atto di annullamento, non avrebbe potuto instaurare il rapporto processuale. Melius re perpensa ritengo di dover accedere alla ricostruzione qui proposta, maggiormente orientata alla tutela dell'interesse sostanziale del ricorrente.

(30) In diritto processuale civile questa ricostruzione è pacifica, sia per il processo ordinario di cognizione, sia per quelli speciali privi di carattere ufficioso introdotti con ricorso, e ciò anche alla luce delle norme dell'art. 39 c.p.c. e, in particolare, della disciplina sulla prevenzione, e degli artt. da 171 a 299 c.p.c., che prevedono ipotesi di pendenza ancor prima della costituzione delle parti. Cfr. SORACE, *Litispendenza* (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XXIV, Milano, 1974, 840 ss., specie 853 ss. In diritto processuale amministrativo il discorso non cambia, come hanno precisato la Corte costituzionale nell'ord. 7 ottobre 2005, n. 382, in *Leggi d'Italia*, e il Consiglio di Stato nella sent. 28 febbraio 2013, n. 1216, ivi, per il quale "anche nel processo amministrativo la litispendenza si determina con la notificazione del ricorso, mentre il deposito è soltanto una condizione di procedibilità". Conferma si ha pure dall'art. 84, comma 4, del codice del processo amministrativo, per il quale il giudice può desumere da fatti o atti intervenuti dopo la proposizione del ricorso ai sensi del precedente art. 41 la sopravvenuta carenza di interesse alla decisione della causa. Sul concetto di litispendenza in senso ampio, cfr. per tutti CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 180 ss.

(31) Ai fini che qui interessano non è importante verificare se l'oggetto del contendere coincida con l'atto e dunque implichi una decisione d'annullamento, o con la pretesa impositiva e pertanto imponga una decisione di accertamento. La categoria della cessazione della materia del contendere, riprendendo l'art. 23, comma 7, della legge n. 1034 del 1971, impone di considerare l'annullamento dell'atto come evento assorbente di queste distinzioni: che l'oggetto coincida con l'atto oppure con la pretesa, l'annullamento elimina, direttamente o indirettamente, l'oggetto medesimo. Cfr., per ulteriori approfondimenti, RUSSO, *Cessazione della materia del contendere*, *Diritto tributario*, in Enc. giur., Roma, 1988, 2 e 3.

(32) Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 191 e 192.

(33) Per l'art. 23, comma 7, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, "se entro il termine per la fissazione dell'udienza l'amministrazione annulla o riforma l'atto impugnato in modo conforme alla istanza del ricorrente, il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese".

(34) Ritengo che anche in questo caso ci si trovi di fronte ad un'ipotesi di improcedibilità del ricorso. Questa mia convinzione deriva dall'art. 35, comma 1, del codice sul processo amministrativo (D.Lgs. n. 104/2010), secondo il quale il ricorso è improcedibile quando nel corso del giudizio sopravviene il difetto di interesse delle parti alla decisione. Il codice ha semplificato radicalmente, se non cado in errore, la vecchia disciplina, riportando a questa unica norma le precedenti ipotesi di cessazione della materia del contendere e improcedibilità per carenza sopravvenuta dell'interesse non integralmente tacitato dal provvedimento in autotutela. Con riguardo alla legge n. 1034/1971, si v. da ultimo, Cons. Stato, 28 gennaio 2011, n. 688, in *Leggi d'Italia*. Al di là degli aspetti propri al processo amministrativo, in diritto tributario, come correttamente evidenziato da BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 158, nota 27, la distinzione tra estinzione per cessazione della materia del contendere e improcedibilità per carenza sopravvenuta d'interesse, non acquista rilievo o almeno non viene in autonoma considerazione. Il fatto, poi, che nel nostro processo la commissione debba emanare una sentenza di estinzione per cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 46 è aspetto formale, come mi pare abbia messo in evidenza, in termini più generali, RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 226 ss.

(35) Non mi soffermo sul rapporto tra causa relativa alle spese, per alcuno avente natura accessoria, e causa di merito o principale rispetto a quella. Qui mi limito a riprendere la teoria

che, pur sostenendone la reciproca autonomia, individua tra le due elementi strutturali di collegamento. Cfr. CORDOPATTI, Spese giudiziali (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XLIII, Milano, 1990, 331 ss., specie 336 ss.

(36) Scriveva COSTA, Domanda giudiziale, in Enc. it., Roma, 1932, "la domanda giudiziale esiste dal momento in cui viene notificata all'altra parte e in tal momento s'inizia il processo (Chiovenda)".

(37) Riprendo le osservazioni formulate a proposito della cessazione della materia del contendere nel processo amministrativo da BARBIERI, Cessazione della materia del contendere ed interesse sostanziale a ricorrere, in Il processo amministrativo, Studi in onore di onore di Giovanni Miele, Milano, 1979, 31 ss., il quale evidenzia la netta differenza tra cessazione della materia controversa e cessazione dell'interesse sostanziale a ricorrere per rimozione o annullamento dell'atto ad opera della P.A. Si tratta, tuttavia, di profilo assai dibattuto (cfr. NUMERICO, Cessazione della materia del contendere, Diritto amministrativo, in Enc. giur., Roma, 1988), che ai nostri fini - l'ho accennato nella precedente nota 34 - viene in considerazione non tanto per distinguere, come avviene in diritto processuale amministrativo, il tipo di decisione adottabile dal giudice nei due diversi casi, quanto per fotografare i distinti momenti nei quali interesse all'azione e interesse alla decisione di merito prendono forma, e per evidenziare, di conseguenza, il loro diverso atteggiarsi rispetto all'instaurazione del rapporto processuale (interesse all'azione verificabile alla data di proposizione del ricorso) e alla sentenza per cessazione della materia del contendere (carezza di interesse alla decisione di merito per sopraggiunto provvedimento di annullamento).

Archivio selezionato: Dottrina

RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: DEFLAZIONE DEL CONTENZIOSO O INFLAZIONE DI PROCEDIMENTI?

Riv. dir. fin., fasc.1, 2013, pag. 71

Giuseppe Pizzonia

Classificazioni: DIRITTO FINANZIARIO

Sommario: 1. Il reclamo e la mediazione tributaria: caratteri essenziali e profili sistematici. — 2. Gli istituti c.d. deflativi del contenzioso tributario. — 3. Segue: il carattere premiale. — 4. Il reclamo e la mediazione nel sistema degli istituti deflativi. — 5. Segue: reclamo e autotutela. — 6. Segue: mediazione e accertamento con adesione. — 7. Conclusioni.

Abstract. The complaint ("reclamo") and the mediation ("mediazione") were introduced in the tax system starting from 2012, with the purpose of reducing — with reference to the litigations of modest extent, that could be better settled outside the Tax courts — the judicial appeals. They are related to the other legal institutes aimed to reduce the tax quarrels, already existing, with whom they share a resolving function and a rewarding effect. The present article, after an examination of the principal contents set by complaint ("reclamo") and mediation ("mediazione") and by an incisive analysis of the connection among the relevant legal institutes, aims to retrace their position in the tax system, by identifying some non-necessary elements of interference, duplication and overlapping. *J.e.l. Classification:* H30

Keywords: Complaint, Mediation

1. *Il reclamo e la mediazione tributaria: caratteri essenziali e profili sistematici.*

La gamma degli istituti definiti come deflativi del contenzioso tributario si è arricchita, a partire dal primo aprile 2012, di due nuove figure, riservate alle controversie di minore entità: il reclamo e mediazione (1).

Carattere qualificante è quello della obbligatorietà, quale condizione di ammissibilità — rilevabile in ogni stato e grado — per il ricorso giurisdizionale (2); a ciò corrisponde come

pendant l'ulteriore elemento comune costituito da un ambito applicativo limitato, sotto vari profili (soggettivi, oggettivi/quantitativi, procedurali) (3). Sembra potersi ravvisare nella sintesi tra obbligatorietà e limitatezza di oggetto/valore il tentativo di trovare un equilibrio tra esigenza deflativa e dovere di giustizia, circoscrivendo la portata di istituti che — se di applicazione generale — avrebbero suscitato rilevanti problemi di legittimità, oltre che di opportunità (v. infra). In questi termini, la limitazione quanto al valore pare indicativa della volontà di circoscrivere la portata dei nuovi istituti a controversie considerate minori. Liti assai numerose, nonostante i crescenti oneri di accesso alla giustizia, ma destinate a produrre scarsi risultati per l'erario, a fronte di costi amministrativi comunque elevati. Non è un caso che l'introduzione di questi istituti segua un provvedimento di definizione onerosa delle liti pendenti nei vari gradi di giudizio (con pari soglia di accesso) (4).

Sul piano soggettivo, gli istituti in questione sono relativi alle controversie nei confronti della sola Agenzia delle Entrate (5), con esclusione quindi delle controversie nei confronti dell'agente della riscossione; sul piano dell'oggetto, sono relativi alle controversie non superiori alla soglia di ventimila euro (6), e sul piano procedurale, sono alternativi alla conciliazione.

Sussistendo i presupposti, i relativi procedimenti si innestano nella ordinaria fase di avvio del contenzioso, seguendo una sorta di percorso a ostacoli.

Infatti, proposto il reclamo, questo può essere in tutto o in parte accolto (con conseguente annullamento in autotutela dell'atto impugnato), ovvero rigettato; è in proposito espressamente previsto (quinto comma) che il reclamo deve essere esaminato da articolazioni dell'ufficio finanziario diverse da quelle che hanno istruito l'accertamento, individuate in specie negli uffici legali (7).

Il reclamo può contenere una proposta motivata di mediazione del contribuente; a sua volta, l'ufficio ricevente — se non ritiene di accogliere la proposta del contribuente (8) — può articolare una propria proposta di mediazione, oppure rigettare il tutto senza formulare una propria proposta.

L'intero procedimento, che non sospende l'esecutività dell'atto impugnato, deve concludersi entro novanta giorni dalla proposizione del reclamo. Se questo non viene accolto o non si addivene a mediazione, lo stesso, senza necessità di ulteriori adempimenti, “produce gli effetti del ricorso”. Il contribuente che intenda proseguire nel contenzioso deve quindi provvedere al deposito dello stesso con il relativo fascicolo presso la Commissione tributaria, nel termine ordinario di trenta giorni, decorrenti dal provvedimento di diniego (o di accoglimento parziale) del reclamo, ovvero, in mancanza, dallo scadere dei novanta giorni (v. art. 17-bis, nono comma). La parte soccombente in giudizio potrà essere condannata al rimborso delle spese della procedura di reclamo e mediazione in ragione del 50% delle spese di giudizio, salva la possibilità — fuori dai casi di soccombenza reciproca — di compensazione per giusti motivi che dovranno essere esplicitati in sentenza (9).

L'obiettivo perseguito, come evidenziato in dottrina e dalla stessa Amministrazione finanziaria (10), è quello di costituire un filtro alla instaurazione di procedimenti contenziosi (11), attraverso un procedimento di tipo amministrativo, che costituisce condizione di ammissibilità dell'azione giurisdizionale; azione esperibile solo dopo l'infruttuoso trascorso del termine di legge.

La natura giuridica del reclamo, se questa sia amministrativa o giurisdizionale, è controversa (12); in proposito, è ragionevole ritenere la coesistenza di entrambi i caratteri. Se è vero infatti che attraverso il reclamo si introduce un procedimento amministrativo essenzialmente volto al riesame dell'atto impositivo ed all'eventuale perfezionamento di una mediazione, è anche vero che il termine per ricorrere avverso l'atto impositivo continua a decorrere dalla notifica dello stesso, ciò che è evidente segno fin dall'inizio di qualificabilità (anche per i contenuti) del reclamo come ricorso, sia pure privo di tale efficacia, prima che sia spirato il termine dilatorio per l'esperimento della fase amministrativa. A conferma, si consideri che è pacificamente applicabile alla presentazione del ricorso/reclamo (ma non al procedimento di mediazione) il

termine di sospensione feriale previsto per i ricorsi e che per l'individuazione della soglia di applicabilità si ha riguardo al momento di proposizione del ricorso/reclamo (13).

Su queste basi, vanno analizzati gli istituti in esame in relazione agli altri istituti c.d. deflativi, di cui l'ordinamento tributario si è via via dotato nell'ultimo ventennio, così da verificare se si possa, o no, individuare — tra tutti questi — coerenza sistematica.

2. *Gli istituti c.d. deflativi del contenzioso tributario.*

Sono qualificabili come deflativi l'acquiescenza, la definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio, la definizione in via breve delle sole sanzioni (14), l'accertamento con adesione (15), e, in certo qual modo, poiché insiste su un contenzioso già in essere la conciliazione tributaria (16).

Nonostante varie differenze strutturali, si possono — avuto riguardo al piano dell'efficacia — individuare caratteri distintivi tra i vari istituti c.d. deflativi, che si compendiano in due elementi, presenti nelle diverse figure menzionate: la definizione della pretesa e l'effetto premiale.

Vale la pena di rilevare che tali elementi non sono sempre strettamente necessari, potendosi infatti individuare istituti in cui è presente solo l'uno o l'altro elemento; tuttavia la presenza di entrambi è garanzia di pieno assolvimento della funzione deflativa.

Una certa funzione deflativa, o forse, meglio, preventiva, po trebbe essere infatti rinvenuta nel ravvedimento, nei c.d. avvisi bonari e nelle varie figure di interpello. Tuttavia, questi istituti sono privi del carattere definitorio della pretesa tributaria. Il ravvedimento e l'interpello, perché non è in alcun modo preclusa l'attività di controllo e accertamento (17); l'avviso bonario, perché attiene essenzialmente alla fase liquidatoria e dei controlli formali sul dichiarato ed è funzionale alla pronta riscossione, rimanendo invece estraneo alla eventuale fase di accertamento (18).

Il carattere definitorio (19) si compendia essenzialmente nella determinazione del *quantum* dovuto in relazione ad una data pretesa tributaria (20) e nella preclusione del ricorso alla Commissione tributaria per contestare tale pretesa (21).

Un effetto preclusivo (22) è sicuramente presente nell'acquiescenza, e nell'accertamento con adesione, che in via di principio non sono né impugnabili, né integrabili o modificabili, anche se vi sono casi limitati e particolari in cui è ammesso l'esercizio nei termini ordinari di accertamento di poteri di integrazione e modificazione. Più precisamente, nel caso di acquiescenza, il contribuente decade dal potere di ricorrere, ma l'amministrazione può procedere nei casi previsti dalla legge in materia di imposte sui redditi ed Iva alla emissione di accertamenti integrativi (23), o, qualora l'acquiescenza sia relativa ad un accertamento parziale (24) alla emissione di ulteriori accertamenti parziali, come ordinariamente consentito nella disciplina sull'accertamento. Nel caso dell'accertamento con adesione, è invece la normativa di riferimento che prevede — con casistica sostanzialmente analoga — le ipotesi di esercizio di una ulteriore attività accertatrice (25).

Considerazioni analoghe si possono svolgere anche con riferimento alla c.d. adesione agli inviti al contraddittorio (26), che in definitiva si pone come una sorta di accertamento con adesione anticipato, ed alla definizione dei processi verbali di constatazione (27). Anche relativamente a questi istituti, che in dottrina vengono riportati alla nozione di acquiescenza (28), viene conservato un circoscritto potere di esercizio ulteriore della attività di accertamento, ove ricorrano le condizioni previste dalla legge, ed in particolare nel caso di accertamenti parziali (29), ovvero nel caso della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi oltre franchigia (in specie, in relazione alla adesione agli inviti al contraddittorio), che condividono le medesime disposizioni in materia previste per l'accertamento con adesione (30).

In ogni caso, nonostante le (circoscritte) possibilità di riaprire l'attività di accertamento, il carattere definitorio opera relativamente alla pretesa contenuta nell'atto oggetto di definizione, che viene comunque chiusa mediante accesso ai vari strumenti deflativi applicabili nello specifico (31).

3. Segue: *il carattere premiale.*

L'ulteriore elemento caratterizzante i vari istituti deflativi è come premesso quello della premialità. Alla attitudine definitoria, si aggiunge infatti un vantaggio, essenzialmente sul piano sanzionatorio, destinato al contribuente che evita di accedere al contenzioso.

Ed è proprio il carattere premiale che permette di meglio individuare la connessione sistematica tra i vari istituti (32). Non può sfuggire infatti come il premio sanzionatorio venga articolato in progressione (e con un meccanismo on/off, per cui l'accessibilità a certi strumenti deflativi preclude o limita l'accesso ad altri della stessa natura) (33), andandosi ad attenuare quanto più il procedimento va avanti e si approssima al processo contenzioso vero e proprio, ed in funzione dell'impiego di tempo e risorse amministrative (34), secondo una logica evidentemente ispirata alla economicità e speditezza della azione amministrativa.

Il concetto è, brutalmente, meno si disturba l'accertatore, più si risparmia sulla sanzione. Se questo poi possa andare a scapito della correttezza del prelievo (ad esempio, perché il mancato contraddittorio, pur se dispendioso in termini di tempo, non fa emergere vizi e limiti della pretesa), è probabilmente considerato irrilevante, o comunque grossolanamente compensato dal maggior premio riservato a chi aderisce al pvc o all'invito al contraddittorio.

Come questo approccio normativo efficientistico possa influire sulla condotta dei contribuenti e della Amministrazione è tutto da verificare, ma non è da escludere che possa stimolare forme di azzardo morale, tanto da parte dei contribuenti che potrebbero essere indotti a condotte non compliant, nella speranza di non essere scoperti e comunque di essere sanzionati in misura attenuata, quanto da parte dei verificatori che potrebbero essere indotti a formulare contestazioni estreme o gonfiate, confidando nel potere persuasivo dell'incentivo premiale. Potrebbero inoltre seguire nel rapporto con il contribuente condotte tendenti a massimizzare l'introito conseguibile, anche a scapito delle esigenze di economicità e speditezza sottese agli strumenti deflativi (35).

In questo contesto, si possono rinvenire collegamenti sistematici tra i meccanismi premiali dei vari istituti qui considerati, non senza peraltro qualche incongruenza.

La misura di base, su cui si rapportano quelle relative ai varie istituti, è quella stabilita per l'accertamento con adesione, che pare assumere, unitamente all'acquiescenza, un ruolo centrale nell'impianto sistematico.

Nel caso di adesione, infatti, le sanzioni pecuniarie sono ridotte a un terzo del minimo previsto dalla legge, ed è questa la riduzione di base (36).

L'adesione all'invito al contraddittorio (o al processo verbale di constatazione) raddoppia il beneficio (ovvero, dimezza la sanzione). Le due misure sono evidentemente complementari; l'adesione all'invito al contraddittorio è infatti esperibile solo in presenza di inviti non preceduti da processi verbali di constatazione definibili *ex art. 5-bis*, D.Lgs. n. 218/1997 (37).

Il meccanismo di raddoppio del premio sanzionatorio trova riscontro anche nell'istituto dell'acquiescenza, dove si prevede una riduzione di base (a seguito di modifiche in senso restrittivo introdotte nel 2011) in ragione di un sesto delle sanzioni irrogate con l'atto impositivo (38). Tale riduzione è riconosciuta, però, solo se non vi è stata possibilità di fruizione di istituti deflativi, ante provvedimento; in specie, solo se il contribuente non è stato preventivamente invitato al contraddittorio, ovvero non abbia avuto la possibilità di aderire al processo verbale di constatazione (39). Diversamente, la riduzione si dimezza ed è pari a un terzo (acquiescenza attenuata).

La ragione è intuibile e deriva dalla misura prevista del premio nel caso di adesione al processo verbale o all'invito al contraddittorio; misura che è sempre stabilita in ragione di un sesto. Sembra quindi vi sia una sorta di equiparazione, evidentemente basata sull'assenza di contraddittorio, tra acquiescenza pura e semplice all'accertamento (non preceduta da pvc aderibile o da invito al contraddittorio), ed istituti deflativi basati sull'adesione senza contraddittorio. La sanzione è in ogni caso ridotta a un sesto, tuttavia sulla base dell'irrogato nel caso di acquiescenza, del minimo nel caso di adesione.

Questa misura di riduzione, ipoteticamente più vantaggiosa rispetto a quella prevista per l'acquiescenza si potrebbe giustificare in relazione alla circostanza che la definizione per adesione può precedere talvolta l'emissione dell'avviso, e quindi — data la connotazione efficientistica delle misure considerate — richiedere una minore attività amministrativa. Non è da escludere però l'ipotesi del mero difetto di coordinamento.

4. *Il reclamo e la mediazione nel sistema degli istituti deflativi.*

In questo ambito sistematico, si inseriscono, con qualche peculiarità, il reclamo, la mediazione, la conciliazione.

Il reclamo si può solo latamente ricondurre agli istituti deflativi, perché in concreto evita, in tutto o in parte, l'insorgenza di una lite davanti alla Commissione tributaria e definisce per quanto di ragione la pretesa tributaria. È privo però del carattere della premialità. L'accoglimento del reclamo, infatti, è assimilabile, almeno quanto agli effetti, all'esercizio di autotutela e conseguentemente ha come effetto proprio il venir meno del presupposto sanzionatorio (la sanzione non viene — parzialmente — condonata, ma non è applicabile in radice, essendo venuto meno l'illecito). Ed in caso di accoglimento parziale del reclamo, la sanzione rimane applicabile in misura piena sulla parte non accolta.

Il connotato deflativo, nel caso del reclamo, si atteggia piuttosto sul piano meccanico, in quanto lo stesso si colloca nella filiera procedimentale del ricorso tributario, mentre sul piano degli effetti non si riscontrano i caratteri di premialità che — nella classificazione qui proposta — caratterizzano i vari strumenti deflativi.

La conciliazione invece possiede entrambi i caratteri distintivi degli strumenti deflativi (definizione, anche parziale, della pretesa; effetto premiale), ma non consente di prevenire l'insorgenza del contenzioso, in quanto — per sua natura — opera a contenzioso instaurato, e peraltro solo in primo grado, accelerandone unicamente la conclusione.

Non è così invece per la mediazione che rientra a pieno titolo tra gli istituti deflativi, sia pure con effetto premiale attenuato (40), in quanto idonea a definire preventivamente la pretesa tributaria ed a ridurre l'impatto sanzionatorio.

Individuata la connessione sistematica tra i vari istituti deflativi, vecchi e nuovi, il problema che si pone è quello di esaminare criticamente il ruolo di reclamo e mediazione nel sistema.

È stato, infatti, evidenziato come gli spazi aperti da questi nuovi istituti non siano poi così più ampi, rispetto agli istituti esistenti (41), al punto da poterne mettere in discussione, non solo l'originalità, ma la stessa necessità.

5. *Segue: reclamo e autotutela.*

Quanto al reclamo, è stato particolarmente sottolineato — per evidenziarne il carattere di peculiarità e rilevanza rispetto al passato — oltre all'ambito ristretto di applicazione, l'elemento della obbligatorietà, nei confronti del contribuente, cui corrisponderebbe un obbligo dell'Amministrazione di esaminare il contenuto ai fini di un possibile accoglimento (42). Questi elementi rappresenterebbero punti qualificanti rispetto al tradizionale istituto dell'autotutela, che rimarrebbe legato, oltre che alla facoltatività della richiesta, ad un approccio discrezionale nell'esame (43).

A ben vedere, però, una lettura meno conformista e tradizionale dell'istituto dell'autotutela finisce per ridimensionare notevolmente ruolo e portata del reclamo.

In particolare, la distinzione tra autotutela e reclamo non può essere ridotta alla dicotomia discrezionalità/non discrezionalità. Il carattere discrezionale dell'autotutela in materia tributaria al di là delle complesse questioni inerenti i profili della tutela giurisdizionale (44) appare infatti assai ridimensionato, non solo per via della natura vincolata della potestà tributaria, ma se solo si pone l'attenzione su alcuni indici rilevanti.

In sintesi, l'istituto dell'autotutela trova riferimenti nello Statuto dei diritti del contribuente (45); è inoltre fatto obbligo all'ufficio che riceve una istanza di autotutela di trasmetterla all'ufficio competente e di darne comunicazione al contribuente (46), ed è stabilito che, in caso di grave inerzia il potere di autotutela spetta in via sostitutiva all'ufficio gerarchicamente sovraordinato

(47); è stato poi chiarito che tutte le istanze contenenti la richiesta di annullamento in sede di autotutela devono essere istruite (48) e che “gli uffici, anche nelle ipotesi di non accoglimento delle istanze di parte per l'accertata insussistenza delle ragioni addotte, avranno cura di comunicare agli interessati l'esito dell'intervenuto riesame dell'atto contestato enunciando, anche succintamente, i motivi del rigetto” (49).

In definitiva, in presenza di atti illegittimi, gli uffici finanziari hanno “il dovere di annullarli” (50). Ciò in quanto, “la pretesa tributaria [che] risulta infondata in tutto o in parte ... va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da stabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge”. Ne consegue che “l'ufficio ... non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori”, anche per le connesse conseguenze in termini di danno erariale e responsabilità per le spese di giudizio (51).

Su queste basi, tratte anche dalla prassi amministrativa, il tema della discrezionalità dell'autotutela sembra piuttosto confinato in un ambito teorico assai ristretto e nella sostanza fortemente indebolito, come del resto da tempo avvertito anche dalla Corte di Cassazione, secondo cui “in uno stato moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte di gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l'*autocorrezione dei propri errori*” (52).

Ma se è così, allora l'istituto del reclamo si riduce ad un modo diverso e nuovo di confezionare l'autotutela. Si potrebbe obiettare che — per le controversie previste dalla legge — il reclamo è obbligatorio, mentre la richiesta di autotutela non lo è. E che l'obbligatorietà del reclamo, a sua volta, obbliga l'Amministrazione ad un riesame della questione diretto ad una eventuale autotutela (53).

Tuttavia, se si osserva la ordinaria meccanica dei ricorsi tributari, non si può fare a meno di notare che, a seguito della notifica del ricorso, l'Amministrazione deve esaminarne il contenuto per valutare se e come costituirsi in giudizio (54). Ecco allora che, a prescindere dall'obbligo di reclamo, vi è inevitabilmente una fase di esame preventivo delle ragioni del contribuente che chiede l'annullamento dell'atto impugnato (55); se a seguito di questo riesame — innescato dal ricorso — emergono vizi o profili di illegittimità, non si vede come una Amministrazione rispettosa dei principi costituzionali possa insistere in una pretesa che sa essere illegittima.

In questi termini, ogni ricorso può spiegare effetti analoghi di un reclamo, senza limiti di oggetto e di valore, e senza previsione di una procedura *ad hoc* (56). Può essere obiettato che i termini per la costituzione in giudizio sono più brevi (solo sessanta giorni) rispetto allo *spatium deliberandi* previsto per il reclamo (novanta giorni). Ma questo sarebbe un problema non dirimente e sopra tutto agevolmente risolvibile *de iure condendo*.

6. Segue: *mediazione e accertamento con adesione*.

Considerazioni sostanzialmente simili possono essere formulate anche con riferimento alla mediazione.

C'è da chiedersi quale sia il valore aggiunto rispetto all'accertamento con adesione (57), o alla stessa autotutela parziale con eventuale acquiescenza. Una certa rilevanza potrebbe attribuirsi ai particolari presupposti individuati dalla legge (art. 17-bis, ottavo comma) come basi per l'operatività dell'istituto: incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa.

Il richiamo di questi concetti in materia di mediazione potrebbe essere inteso come attributivo di un ruolo più esteso rispetto a quello dell'accertamento con adesione, quasi una nuova tipologia di transazione fiscale (58), circoscritta a fattispecie determinate (59).

A ben vedere, però, non vi sono elementi che consentano di arrivare a tanto (60), e non solo per l'immanente principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (61).

Va notato infatti che, tanto la proposta di mediazione del contribuente, quanto quella dell'ufficio, devono essere motivate (62), così come del resto gli atti di accertamento con adesione, e non si vede come la motivazione di una mediazione possa differenziarsi rispetto a quella richiesta nel caso di un accertamento con adesione. Non solo, dato l'assunto secondo cui la mediazione deve tendere ad anticipare l'esito del giudizio davanti alla Commissione ed a "realizzare la giusta imposizione", è inevitabile ritenere che anche la mediazione, così come il giudizio, debba essere conclusa secondo diritto (63).

Gli elementi qualificanti della mediazione sono quelli, appena citati, della incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa, del principio di economicità dell'azione amministrativa.

Tuttavia, questi elementi non sono estranei neanche alla logica dell'autotutela, e — a fortiori — dell'accertamento con adesione.

Il tema della incertezza e quello della sostenibilità sono strettamente connessi. L'una opera in diritto, sui principi applicabili e viene posta in relazione alla assenza di orientamenti della giurisprudenza di legittimità consolidati (64). L'altro opera in punto di fatto, avuto riguardo alla particolare fattispecie controversa ed alla tenuta della prova (65).

Quanto al principio di economicità dell'azione amministrativa (66), è stato chiarito che va genericamente inteso con riferimento all'esigenza di non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, senza peraltro specificare quali (67). Non pare invece qui rilevare — rispetto ad altri istituti deflativi, e segnatamente rispetto all'adesione — la valutazione circa i costi e benefici dell'accertamento con mediazione (68); non sembra un caso infatti che si faccia generico riferimento alla economicità dell'azione amministrativa e non alla proficuità dello specifico accertamento.

Anche da questo punto di vista, non sembra emergere la peculiarità della mediazione rispetto all'accertamento con adesione, anzi.

Viene invece conclusivamente specificato, con riguardo alla mediazione, che rimane fermo, oltre al principio di efficienza, il "rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza" (69). Il richiamo al principio di legalità, oltre a quello di imparzialità (70), è chiaramente prevalente e inevitabilmente assai limitativo rispetto ad una lettura in chiave transattiva dell'istituto.

Ciò che risulta peraltro confermato dall'esame della disciplina risalente in materia di autotutela; disciplina in cui si possono rinvenire concetti analoghi, se non più avanzati.

Si consideri, ad esempio, il disposto dell'art. 7, D.M. n. 37/1997, in base al quale occorre impartire "direttive per l'abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio delle probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio", ed a questi fini dovrà essere considerata "anche l'esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse".

Non è difficile intravedere nelle citate disposizioni, risalenti alla fine del secolo scorso, elementi analoghi a quelli ora caratterizzanti la mediazione e che pertanto non possono certo considerarsi innovativi o costitutivi di più ampie facoltà rispetto a quelle già previste. Certo, nel caso dell'autotutela si trattava di direttive centralizzate, mentre nel caso della mediazione si tratta di valutazioni rimesse al singolo ufficio. Dato il carattere verticistico dell'amministrazione delle Entrate è però facile ritenere come l'azione del singolo ufficio finirà per (non potrà che) muoversi nell'ambito di un quadro predefinito a livello centrale.

Rimane comunque un fatto che la mediazione, stretta tra il principio di legalità (71) e le analogie con le linee guida già prefigurate per i procedimenti di autotutela, non sembra possa muoversi ed operare entro margini più ampi di quelli consentiti per l'autotutela, l'accertamento

con adesione, la conciliazione (72), con esclusione quindi, almeno in punto di diritto, di qualsiasi logica propriamente transattiva e/o dispositiva (73).

Questo non esclude che — sul piano procedurale — il reclamo e la mediazione possano presentare — sia pure con qualche elemento di disarmonia — una declinazione più efficace rispetto al passato della funzione deflativa; sarebbe comunque sufficiente qualche minimale modifica alle disposizioni sulla costituzione in giudizio dell'ufficio resistente, unite a istruzioni più rigorose sul trattamento delle pratiche controverse, per realizzare comunque lo scopo, senza moltiplicazione di istituti e procedimenti.

7. Conclusioni.

L'esame svolto, incentrato su una analisi funzionale del reclamo e della mediazione, ha evidenziato la scarsa innovatività di tali istituti, rispetto al sistema dei c.d. istituti deflativi del contenzioso tributario, già in essere.

È difficile individuare cosa di più e di meglio, grazie al reclamo ed alla mediazione, possa essere fatto allo scopo di deflazionare il contenzioso e, se possibile, di rasserenare il rapporto fiscale, che non sarebbe già possibile realizzare con un uso corretto di istituti consolidati e più strutturati, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, oltre tutto senza limitazioni quantitative, né di oggetto o di amministrazione procedente.

Certo, è possibile che la previsione di più specifici istituti dedicati ad un riesame della pretesa fiscale possa portare (74) — sul piano della efficacia dell'azione amministrativa — a migliori risultati, rispetto a quelli fino ad oggi sperimentati (75). Ma si tratta — se mai — di un effetto non ascrivibile alla peculiarità tecnico-giuridica dei nuovi istituti, ma piuttosto all'impulso — anche a scopo mediatico — ad essi impresso dalla Amministrazione.

Per contro, va rilevato che l'esiguo tetto quantitativo (76) posto alla operatività di reclamo e mediazione ne svisciva ulteriormente la portata, laddove invece, in funzione della supposta maggiore efficacia deflativa di tali strumenti, sarebbe forse preferibile alzare, o rimuovere del tutto, tale limite.

Note:

(1) La norma istitutiva è contenuta nell'art. 39, nono comma, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, che ha introdotto nel corpus del decreto sul contenzioso tributario (D.Lgs. n. 546/1992) l'art. 17-bis, appunto rubricato Il reclamo e la mediazione. L'avvio a regime è stato stabilito in relazione agli atti suscettibili di reclamo notificati a partire dal primo aprile 2012. Una curiosità: anche il decreto sul contenzioso tributario è diventato operativo il primo aprile, ma del 1996.

(2) Rectius: l'obbligatorietà è relativa al reclamo, mentre la formulazione di una proposta di mediazione è facoltativa. Tuttavia, non può aversi (proposta di) mediazione, se non vi è stato un reclamo, e questo rende comunque rilevante il canone della obbligatorietà.

(3) Sugli istituti in esame, si riscontrano già diversi interventi della dottrina, molti in senso critico; tra gli altri, Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. trib.*, 2013, p. 51; Bellè, Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 863; Ficari, Brevi note sulla mediazione fiscale, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1364; Ingrao - De Domenico, Un "reclamo" scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 288; Marcheselli, La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1; Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 811, con una interessante disamina in chiave comparativistica; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65; Rossi, Il reclamo e la mediazione tributaria, in Fantozzi (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, p. 772 ss.; Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898; Amatucci, L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione, in Glendi - Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 141 ss.; Basilavecchia, Reclamo, mediazione fiscale e

definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, p. 2491. Guarda invece con favore ai nuovi istituti Busa, Le nuove prospettive della mediazione tributaria, in Corr. trib., 2012, p. 765.

(4) Sul limite per valore, si palesa una evidente sfasatura rispetto all'evoluzione più recente dell'ordinamento tributario, rivelatrice di scarso coordinamento di questi istituti rispetto ad altri provvedimenti coevi, evidentemente dettati da esigenze prevalentemente mediatiche, o comunque non ben meditati. Come è noto, infatti, la soglia di rilevanza penale di alcuni reati fiscali più gravi è stata drasticamente ridotta a trentamila euro (cfr. art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, in materia di dichiarazione fraudolenta). È dunque da ritenere che, a partire da tale soglia (o quanto meno a partire dalla soglia di cinquantamila euro prevista per la semplice dichiarazione infedele — art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), si apre l'area delle questioni tributarie maggiori. Ecco quindi che — in un contesto così delineato — le liti tributarie ordinarie risultano comprese nello stretto ambito tra i ventimila euro delle liti minori e i trentamila euro della evasione penalmente rilevante.

(5) Nel caso di cartelle esattoriali, il reclamo e la mediazione dovranno essere esperiti solo per l'impugnazione del ruolo, ma non della cartella di pagamento. Ne consegue la necessità, per evitare il rischio di decadenze in presenza di vizi riguardanti tanto il ruolo che la cartella, di sdoppiare l'impugnativa, avviando il reclamo avverso il ruolo e un ordinario ricorso avverso la cartella, fermo restando che in caso di accoglimento del reclamo la cartella si deve ritenere caducata. Gli inconvenienti in termini di economia processuale di una simile soluzione sono di immediata evidenza.

(6) Il valore — come da espresso rinvio al disposto dell'art. 12, quinto comma — si determina in funzione dell'ammontare del tributo relativamente a ciascun periodo d'imposta, senza tener conto di sanzioni e interessi. Se l'accertamento è relativo alla rettifica di perdite, si ha riguardo alla corrispondente imposta virtuale. Se invece la controversia è in materia di sole sanzioni, il valore è pari a queste, mentre nelle controversie di rimborso si ha riguardo all'ammontare del tributo. Un'ulteriore esclusione relativa all'oggetto riguarda le controversie sul recupero degli aiuti di Stato, ex art. 47-bis, D.Lgs. n. 546/1992. Questa previsione pare una indiretta conferma del carattere *time consuming* dei procedimenti in esame. È noto infatti che per velocizzare le controversie in materia di aiuti di Stato sono state previste regole processuali particolari, contenute nel citato art. 47-bis. La circostanza che tali controversie siano escluse da reclamo e mediazione pare coerente con tale intento di velocizzazione. Va peraltro notato che non si fa luogo al recupero di aiuti di Stato, se sono inferiori alla soglia *de minimis* (€ 200.000, cumulati su un arco triennale); pare quindi in concreto difficile, anche se non si può escludere in radice, che possano aversi controversie di questo tipo soggette a reclamo e mediazione.

(7) V. Circ. Ag. E. 19 marzo 2012, n. 9/E.

(8) Si prescinde qui dall'ipotesi di accoglimento del reclamo, da ritenersi logicamente esclusa, se il contribuente formula una proposta di mediazione.

(9) A conferma del carattere non giurisdizionale del procedimento di reclamo e mediazione, è stato precisato che il termine di novanta giorni non è soggetto a sospensione feriale (v. Circ. n. 9/E, par. 2.9 e 10.1). È stato osservato che la singolare *mutatio* degli effetti del reclamo in ricorso ricorda il procedimento di irrogazione delle sanzioni in cui, in mancanza di definizione in via breve o di deduzioni difensive, l'atto di contestazione muta in provvedimento di irrogazione delle sanzioni (v. art. 16, quarto comma, D.Lgs. n. 472/1997; v. Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib., 2012, p. 853; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione ..., cit.).

(10) Cfr. Marini, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, cit.; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione ..., cit. Circa l'efficacia deflativa degli strumenti in esame, sono stati divulgati primi dati positivi relativi al 2012, con la definizione del 49,8% delle istanze proposte (cfr. Il Sole 24 Ore, 12 febbraio 2013, p. 17). V. Circ. Ag. E. n. 9/E, citata.

(11) Questo elemento, unitamente alla articolazione *time consuming* del procedimento, alla mancanza di terzietà nel riesame delle ragioni sostenute dal contribuente, e ad altri elementi ha

indotto alcuni autori a formulare dubbi e riserve sulla costituzionalità degli istituti in esame. Cfr. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., p. 853, secondo cui si è qui in presenza di una forma di giurisdizione condizionata, in cui occorre bilanciare — come da giurisprudenza costituzionale — l'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia con l'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa. Bilanciamento che qui sarebbe compromesso dalla previsione di inammissibilità, e non di temporanea improcedibilità, del ricorso proposto senza preventivo reclamo. Dubbi di legittimità sarebbero poi relativi alla mancata recuperabilità delle spese legali (v. Turchi, *Reclamo...*, cit.), al diritto di difesa, alla ragionevole durata del processo, e addirittura — ove si ammettesse l'esistenza di margini di discrezionalità nella gestione delle mediazioni — rispetto al principio di capacità contributiva. V. anche Bellè, *Mediazione e reclamo...*, cit., p. 873; Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 845, in particolare, sul difetto di tutela cautelare. Contra, Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 917 ss. Le riserve sulla costituzionalità degli istituti in esame hanno trovata eco nella giurisprudenza della Comm. trib. provinciale di Perugia (Ord. 1 febbraio 2013, n. 18/02/13), che — con motivazione poco convincente — ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per supposta violazione degli artt. 3, 24 e 25 Cost., in specie criticando il mancato carattere di terzietà del soggetto che esamina il reclamo, l'impossibilità di adire la giustizia tributaria prima dei prescritti novanta giorni, l'incongruenza della tempistica rispetto a quella dell'accertamento esecutivo, la discriminazione rispetto ai contribuenti non soggetti all'obbligo di reclamo.

(12) È dibattuto se il reclamo abbia natura amministrativa (di ricorso in opposizione), così come il procedimento da questo innescato (cfr. Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit.), destinato a convertirsi solo successivamente in un rimedio di tipo giurisdizionale, ovvero se la natura di ricorso sia comunque sussistente ab initio (cfr. Cissello, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Il Fisco*, 2012, p. 1951), ovvero prevalente, ancorché rimanga inizialmente quiescente, degradando il ricorso in reclamo (cfr. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 841). Per una prospettiva comparatistica sui modelli di risoluzione dei conflitti tributari, cfr. Succio, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, Milano, 2012.

(13) Cfr. *Circ. Ag. E.* 3 agosto 2012, n. 33/E, par. 4 e 5.

(14) Il carattere deflativo, nel caso della definizione delle sanzioni, è però limitato, essendo possibile che venga avviata una controversia sul merito della pretesa fiscale; ciò che rende questo istituto — per i connessi problemi di tenuta delle difese sul merito, nonostante l'acquiescenza alle sanzioni, in concreto non particolarmente rilevante.

(15) La funzione specificamente deflativa dell'accertamento con adesione veniva negata da Tremonti (*Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in questa *Rivista*, 1971, I, p. 278, v. in particolare p. 298), sia pure con riferimento alla sostanzialmente diversa disciplina anteriore alla Riforma del 1972, dove ne era prevista la possibilità di impugnazione.

(16) Non forma oggetto del presente studio, l'analisi di ulteriori istituti, quali i condoni e le sanatorie, in quanto si tratta di provvedimenti aventi carattere occasionale, se non eccezionale, e non operanti a regime.

(17) Anzi, recenti disposizioni, proprio in materia di interpelli proposti da imprese di grandi dimensioni, impongono all'Amministrazione finanziaria di esercitare una particolare attività di controllo volta a verificare se il contribuente si è uniformato — o no — alle indicazioni ricevute con la risposta all'interpello (cfr. art. 27, comma 12, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. 28 gennaio 2009, n. 2; *Circ. Ag. E.* 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 7; *Provvedimento Ag. E.* 20 dicembre 2010). Analoghi controlli possono essere attuati anche nei confronti delle imprese non di grandi dimensioni (v. *Circ. n. 32/E*, cit.).

- (18) Piuttosto, non si può fare a meno di rilevare come la tematica degli istituti deflativi si intreccia con quella, più ampia, della rilevanza tributaria dei c.d. moduli consensuali e della dialettica, nella particolare materia, tra autorità e consenso, ovvero tra autoritatività del prelievo e pariteticità del rapporto obbligatorio (cfr. DelFederico, I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito tra autorità e consenso, in questa Rivista, 2009, I, p. 69 ss.; Moscatelli, Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo, in Giust. trib., 2008, 4, p. 659; Selicato, La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali, in Giust. trib., 2008, 4, p. 673; Versiglione, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001; Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990. Per la dottrina amministrativistica, per tutti Scoca, Autorità e consenso, in Dir. Amm., 2002, 3, p. 431 ss. Nella giurisprudenza penale, da segnalare l'orientamento, influenzato pare dalla esteriorità degli istituti basati sull'adesione, secondo cui "l'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale" danno luogo a un ridimensionamento della iniziale pretesa tributaria sulla base di "un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto" (v. Cass. pen. n. 5640/2012).
- (19) In dottrina, si è fatto riferimento al concetto di "stabile e anticipata definizione del rapporto tributario rispetto a quella realizzabile in sede giurisdizionale" (Versiglione, Accordo e disposizione nel diritto tributario, cit., p. 36). In materia di accertamento con adesione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "il perfezionamento dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti d'imposta che hanno formato oggetto del procedimento. Pertanto, nella maggior parte dei casi l'accertamento con adesione avrà carattere definitivo" (v. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E, par. 2.8.; v. anche par. 3).
- (20) Tale pretesa è normalmente contenuta in un atto impositivo (come ad es. l'avviso di accertamento), che precede l'attivazione dello strumento deflativo. Ma, anche per effetto della espansione degli strumenti deflativi, che ha caratterizzato l'evoluzione più recente dell'ordinamento, la pretesa oggetto di definizione può essere contenuta in atti che non hanno natura impositiva (quale il processo verbale di constatazione), ovvero non contenuta in alcun atto precedente quello deflativo (come avviene nell'accertamento con adesione innescato prima della notifica dell'atto impositivo), ovvero ancora in relazione a pretese solo sanzionatorie (come avviene appunto per la definizione in via breve delle sole sanzioni).
- (21) Cfr. Micheli - Tremonti, voce Obbligazioni (diritto tributario), in Enc. dir., passim; Micheli, Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento delle nuove leggi d'imposta, in questa Rivista, 1974, I, p. 620; v. anche Tremonti, Imposizione e definitività nel diritto tributario, Milano, 1977, p. 115 ss. L'A. (Contributo allo studio..., cit., p. 300) distingue tra inoppugnabilità (intesa, seguendo Cannada Bartoli, nel senso di decadenza da parte di taluni soggetti dall'impugnativa), e non riesaminabilità (riferita alle possibilità di riesame consentite alla sola Pubblica Amministrazione), in quanto si tratta di differenti realtà giuridiche, aventi diversa rilevanza effettuale. L'atto inoppugnabile potrebbe essere riesaminabile (tale è anche l'acquiescenza nella vigente disciplina l'accertamento definito con adesione) e viceversa. La definitività propriamente detta consegue solo alla contemporanea sussistenza di non riesaminabilità e inoppugnabilità.
- (22) Sulla preclusione quale fatto giuridico che rimuove l'incertezza sulla esistenza e sul contenuto di situazioni giuridiche, cfr. Falzea, voce Efficacia giuridica, in Enc. giur., Milano, 1965, passim; Teoria dell'efficacia giuridica, Milano, 1951; su una nozione sostanziale di efficacia preclusiva, v. De Stefano G., La revocazione, Milano, 1957, p. 19 ss.
- (23) V. art. 43, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973; art. 57, quarto e quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.
- (24) V. art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973; art. 54, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.
- (25) Cfr. Rossi, L'atto di accertamento, in Fantozzi (a cura di), Diritto tributario, Torino, 2012, p. 754. V. art. 2, quarto comma, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dove, con riferimento all'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, si fa

riferimento all'esercizio di una ulteriore azione accertatrice, in relazione (a) alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi superiori ad una franchigia stabilita, (b) alla definizione di accertamenti parziali, (c) e (d) alla definizione di redditi di partecipazione. Tale potere non è invece previsto per gli accertamenti con adesione relativi alle imposte indirette.

(26) La funzione definitoria, comune al parallelo istituto della adesione al processo verbale di constatazione, è confermata da Piero (I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965), che vede criticamente nella introduzione di questi istituti un movimento ciclico, ora volto a ridimensionare forme di esercizio in certo qual modo condiviso della funzione tributaria, manifestatesi nell'ultima decade del secolo scorso con la reintroduzione dell'accertamento con adesione, della conciliazione e più in generale con la valorizzazione del ruolo partecipativo del contribuente in tutte le fasi del procedimento di controllo e accertamento, anche in funzione del principio di collaborazione ex art. 10, L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente). L'A. peraltro evidenzia come la libertà di aderire — o no — riconosciuta al contribuente sia nei fatti solo apparente, data l'assenza di un vero contraddittorio. In posizione critica, Batistoni Ferrara, La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1381. V. anche Di Siena, Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo: brevi considerazioni in tema di politica punitiva tributaria a margine delle nuove modalità di definizione agevolata delle sanzioni amministrative, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 1001; Giovanardi, L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di uguaglianza e deterrenza delle sanzioni, in *Rass. trib.*, 2010, p. 342.

(27) Evidente la singolarità di questo particolare istituto, che associa una pretesa tributaria definibile in via automatica ad istanza del contribuente ad un mero documento avente rilevanza endoprocedimentale, molto spesso neanche riconducibile alla Amministrazione finanziaria, in quanto prodotto nell'ambito della attività ausiliaria di cooperazione della Guardia di Finanza (cfr. Piero, I nuovi modelli di definizione..., cit., par. 7, che introduce il concetto di valenza para-accertativa del pvc). In tal caso, viene anche compromesso il dovere della Amministrazione finanziaria di vagliare criticamente — prima di procedere all'accertamento — il materiale probatorio e conoscitivo raccolto dalla Guardia di Finanza. La doverosità di tale sindacato è considerata tale da inficiare la stessa validità dell'accertamento ove dalla motivazione non emerga il suo necessario svolgimento (cfr. Moschetti, Avviso di accertamento tributario e garanzie del contribuente, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1935); la possibilità di definire con adesione il pvc, senza contraddittorio e senza vaglio preventivo da parte dell'ufficio finanziario, comprime invece l'interesse del contribuente ad un corretto esercizio dell'attività di accertamento (v. art. 12, settimo comma, L. n. 212/2000).

(28) Cfr. oltre a Piero, I nuovi modelli di definizione anticipata ..., cit., Carinci - Tassani, La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 263, secondo cui l'acquiescenza è il filo conduttore che lega i vari istituti. Conforme, Stevanato, con commenti in calce all'articolo sopra citato, che reputa fuorviante l'uso dell'espressione adesione, mancando il contraddittorio. Critico anche Batistoni Ferrara, La riduzione delle sanzioni ..., cit., p. 1380, che lamenta il tradimento della logica dell'accertamento con adesione. Sulla crescente rilevanza del processo verbale di constatazione, v. ancora Piero, Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente, in *Rass. trib.*, 2013, p. 115 ss.

(29) Art. 2, quarto comma, lett. b), D.Lgs. n. 218/1997. Non vi è invece più la previsione di una franchigia (prima prevista dall'ora abrogato art. 10-ter, L. 8 maggio 1998, n. 146) nel caso di adesioni derivanti dall'applicazione degli studi di settore (v. art. 70, L. n. 342/2000).

(30) Art. 2, quarto comma, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997. È stata evidenziata una discriminazione a danno di chi aderisce al pvc, rispetto a chi aderisce all'invito al contraddittorio. Nel primo caso, trattandosi di fattispecie soggetta ad accertamento parziale, è sempre possibile la formulazione di nuovi rilievi. Nel secondo caso, invece, opera la franchigia ex art. 4, secondo

comma, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997 (cfr. Tomassini, *Meno appeal per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 682).

(31) Nonostante l'indubbia efficacia, gli strumenti in questione presentano aspetti critici. Non è infatti difficile comprendere la situazione di subordinazione in cui il contribuente viene a trovarsi, stretto tra la possibilità di adesione (o definizione) senza contraddittorio (ma con marcato effetto premiale), sotto la minaccia dell'esecutività dell'accertamento, o l'alternativa (quasi) obbligata del contenzioso; così, perché è assai difficile immaginare, in particolare nel caso di invito al contraddittorio cui il contribuente non abbia aderito, che l'Ufficio finanziario sia disponibile ad un accertamento con adesione su basi più vantaggiose, tranne probabilmente il caso in cui il contribuente riesca a produrre prove certe ed argomenti inoppugnabili tali da ridimensionare la pretesa fiscale. In questi termini, non è difficile scorgere in questi istituti una compressione del ruolo collaborativo del contribuente che va ben al di là dell'istituto stesso, fino a menomare nei fatti la funzionalità di istituti, come l'accertamento con adesione, in cui il contraddittorio riveste invece un ruolo essenziale.

(32) La connessione sistematica tra gli istituti considerati emerge — sia pure con elementi di discontinuità — anche sul piano statico oggettuale. Emerge infatti la tendenza progressiva a coprire con istituti deflativi tutte, o quasi, le possibili situazioni di conflittualità sulla base di una sequenza coordinata (cfr. Tomassini, *Meno appeal ...*, cit.). Dalla semplice definizione degli accertamenti, con acquiescenza o con adesione, il campo si estende a ritroso lungo la linea del procedimento di accertamento alla possibilità di definire i processi verbali di constatazione (introdotta con l'art. 83, comma 18, D.L. n. 112/2008), cui è stata poco dopo affiancata l'adesione agli inviti al contraddittorio (introdotta con l'art. 27, primo comma, lett. b), n. 185/2008), con l'evidente intento di non lasciare aree scoperte alle possibilità definitorie. Sempre in una analoga logica sistematica, la possibilità di aderire agli inviti al contraddittorio è stata estesa in sede di conversione del D.L. n. 185 anche alle altre imposte indirette (v. art. 11-bis, D.Lgs. n. 218/1997). Desta perplessità la limitazione della adesione ai pvc alle sole casistiche relative a contestazioni destinate a tradursi in un accertamento parziale; la ragione dovrebbe risiedere nel maggior grado di certezza proprio di tali contestazioni. Tuttavia, la possibilità, senza questa limitazione, di definire gli inviti al contraddittorio, oltre all'ampliamento nella prassi dell'area di operatività dell'accertamento parziale, ha introdotto elementi di sfasatura ed incoerenza difficilmente comprensibili (così, Stevanato, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 263), se non verosimilmente in termini di cattivo coordinamento.

(33) Chi, pur avendone la possibilità, non aderisce al pvc, non può aderire all'invito al contraddittorio che prevede un uguale premio sanzionatorio. L'acquiescenza attribuisce un premio diverso, a seconda che si sia avuta o no la possibilità di aderire al pvc o all'invito al contraddittorio. È stato però ritenuto che tale preclusione non opera qualora l'invito al contraddittorio si discosti dai contenuti del pvc con riferimento agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni contestate (v. *Circ. Ag. E.* 16 febbraio 2009, n. 4/E, par. 2.2).

(34) I meccanismi premiali posti a base degli istituti in esame sono stati criticati, perché ritenuti troppo generosi, con i contribuenti meno corretti (così Batistoni Ferrara, *La riduzione delle sanzioni ...*, cit.; Carinci - Tassani, *La riduzione delle sanzioni per adesione....*, cit.; Moscatelli, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 159; Stevanato, *La riduzione delle sanzioni per adesione ...*, cit.). E non è un caso se, complici anche esigenze di cassa, le misure premiali adottate sono state successivamente attenuate nella loro misura (v. L. 13 dicembre 2012, n. 220. Cfr. Ingrao, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di 'evasione fiscale'*, in *Dialoghi trib.*, 2011, passim. L'A. lamenta il carattere indiscriminato dell'apparato sanzionatorio, tutto basato sul concetto di imposta evasa senza distinguere tra fattispecie di occultamento della materia imponibile e ipotesi di errata interpretazione). Non si può comunque fare a meno di notare che, se si vuole percorrere l'obiettivo della deflazione dei

contenziosi (e delle occasioni di contenzioso), è inevitabile l'attivazione di meccanismi incentivanti, piuttosto che disincentivanti. Va peraltro notato che non mancano nel nostro sistema anche disincentivi di carattere economico, peraltro inaspriti con una certa frequenza ed intensità negli ultimi anni (v. da ultimo, la previsione di una sorta di sanzione, costituita dal doppio pagamento del contributo unificato a carico di chi si vede rigettare un ricorso in cassazione (od un appello, non tributario v. art. 13, comma 1-quater, D.P.R. n. 115/2002).

(35) Gli esempi potrebbero essere molteplici. L'Amministrazione, ad es. potrebbe essere indotta a non incentivare l'accertamento con adesione o a non procedere con inviti al contraddittorio, ed a spingere piuttosto sulla mediazione, così da realizzare un maggiore introito a titolo di sanzioni. Più in generale, la rigidità di strumenti deflativi come la definizione dei pvc e l'adesione agli inviti al contraddittorio potrebbe influire negativamente sugli esperimenti di accertamento con adesione e mediazione, vanificando ulteriormente la funzione del contraddittorio. La possibilità di definire i pvc relativi solo ad accertamenti parziali (che fanno pienamente salvo l'ulteriore potere di accertamento), favorisce i contribuenti cui viene invece data la possibilità di aderire agli inviti al contraddittorio, rispetto ai quali l'esercizio dell'ulteriore potere di accertamento incontra maggiori limitazioni. Secondo Ingraio, Riduzioni sanzionatorie ..., cit., occorrerebbe distinguere tra aziende condotte in proprio, in cui si può ipotizzare una condotta flessibile e aziende in cui vi è separazione tra proprietà e gestione, nelle quali le condotte opportunistiche (in particolare volte al mero occultamento della ricchezza) dovrebbero essere meno convenienti e praticate. Anche volendo condividere una considerazione del genere (la realtà pare meno schematica), sarebbe difficile fondare, su un piano sistematico e di legittimità, un sistema sanzionatorio e deflativo differenziato in funzione della dimensione aziendale, ovvero della tipologia della sottrazione d'imposta.

(36) Analoga riduzione è prevista in relazione all'istituto della definizione delle sole sanzioni ex art. 16, terzo comma e comma 7-bis, e 17, secondo comma, D.Lgs. n. 472/1997.

(37) V. art. 5, comma 1-quinquies, D.Lgs. n. 218/1997, aggiunto, successivamente all'introduzione dell'istituto della definizione dei pvc (v. art. 83, comma diciotto, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133), con l'art. 27, primo comma, lett. b), D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2.

(38) La sanzione non può essere in ogni caso inferiore a 1/6 dei minimi edittali riferiti alle violazioni più gravi per ciascun tributo.

(39) V. art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. n. 218/1997.

(40) Il premio è in ragione del quaranta per cento delle sanzioni irrogate, così come previsto per la conciliazione, che si pone come istituto alternativo alla mediazione, relativamente alle controversie rientranti nella soglia di applicabilità di questa. Nel silenzio normativo, alcuni tra i primi commentatori avevano addirittura paventato l'assenza di effetti premiali, ma questa posizione è stata agevolmente superata, avuto riguardo alla posizione sistematica dell'istituto rispetto alla conciliazione (v. anche in tal senso Circ. Ag. E. n. 9/E, cit.). Piuttosto, dato il principio efficientistico che pare posto a presidio degli istituti c.d. deflativi, c'è da chiedersi perché il premio per la mediazione (che permette di prevenire il contenzioso) sia stato riconosciuto in misura pari a quello previsto per la conciliazione (che invece opera nel contenzioso). È probabile si sia trattato di una scelta di semplificazione, al fine di evitare una ulteriore graduazione delle misure premiali, tenuto anche conto del carattere obbligatorio del reclamo.

(41) Cfr. Bellè, Mediazione e reclamo..., cit., p. 863, che esprime perplessità sull'appesantimento procedurale indotto dai nuovi istituti; Sbroiavacca - Stevanato (Reclamo-mediazione: gli sordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile, in Dialoghi trib., 2012, p. 284) evidenziano il rischio di irragionevoli duplicazioni tra i vari istituti deflativi.

(42) Cfr. Bellè, Mediazione e reclamo..., cit., p. 864. Sbroiavacca, Reclamo-mediazione ..., cit. In realtà, a ben vedere la legge prevede un onere solo a carico del contribuente (appunto quello

di formulare il reclamo), ma nessun nuovo obbligo a carico dell'ufficio finanziario. Lo si desume dal fatto che nel nono comma dell'art. 17-bis è contemplata l'ipotesi di mancata risposta al reclamo del contribuente; si prevede infatti che in caso di mancata risposta da parte dell'ufficio, il termine ordinario di trenta giorni per l'iscrizione a ruolo del ricorso decorre dal novantesimo giorno dalla notifica del reclamo. Deve essere invece respinta — perché aberrante e contraria ai principi — una (astrattamente) possibile interpretazione capziosa in base alla quale l'obbligo di reclamo (e il riesame da parte dell'ufficio dell'atto emesso) consenta agli uffici di emettere atti (scientemente) illegittimi, essendo rimesso al contribuente l'onere — per potere accedere alla tutela giurisdizionale — di formulare reclamo.

(43) Per una descrizione dei principali temi teorici in materia di autotutela tributaria, cfr. Rossi, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 760 ss. Il carattere discrezionale dell'istituto è pacifico nella giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato n. 6378/2006; n. 610/2005), e trova ancora riscontri anche in quella tributaria (Cass. n. 7687/2012; n. 8629/2012; n. 2745/2012). In dottrina, orientati per il carattere discrezionale dell'autotutela, Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 25; Tassani, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1193; Stevanato, voce *Autotutela*, in *Enc. Giur.*, passim; *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; Lupi, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801. L'appiglio normativo a sostegno della discrezionalità dell'autotutela tributaria viene solitamente individuato nella espressione secondo cui “l'Amministrazione può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione”, ove ricorrano i presupposti di illegittimità previsti dalle norme. In realtà, la citata disposizione si limita a confermare un potere di annullamento che è insito nella potestà amministrativa propria degli uffici finanziari, e non è in alcun modo costitutiva di un potere di non annullamento di atti illegittimi.

(44) Per una descrizione delle varie posizioni, cfr. Rossi, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria...*, cit. Da ultimo, cfr. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.

(45) V. art. 7, secondo comma, lett. b), L. n. 212/2000, relativo all'obbligo di indicare negli atti della Amministrazione finanziaria l'organo o l'autorità cui proporre un riesame, anche nel merito, cui si aggiunge l'attribuzione al Garante del contribuente di attivare — su istanza dell'interessato — “le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente” (art. 13, sesto comma).

(46) V. art. 5, D.M. n. 37/1997. Deve essere inoltre comunicato al contribuente l'accoglimento della richiesta formulata (art. 4, secondo comma, D.M. n. 37/1997).

(47) V. art. 1, D.M. n. 37/1997.

(48) V. Circ. Ag. E. 18 maggio 2011, n. 21/E.

(49) V. Circ. Ag. E., DRE Lombardia 16 novembre 1999, n. 3/22993, dove si fa riferimento oltre che alle disposizioni applicabili ai principi generali di trasparenza ed obiettività dell'azione amministrativa.

(50) Circ. DRE Lombardia n. 3, citata, dove si evidenzia anche che l'elenco delle cause legittimanti l'Autotutela contenuto nell'art. 2, D.M. n. 37/1997 “non assume affatto natura esaustiva”.

(51) Così la stessa Amministrazione finanziaria (Segretariato Generale Ufficio per l'informazione del contribuente, Circ. 5 agosto 1998, n. 198/S-2822-CFG-as.), secondo cui “l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione non certo come una specie di ‘optional’ che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale”.

(52) Enfasi aggiunta, v. Cass., 29 marzo 1990, n. 2575. Orientamento che trova corrispondenza nella dottrina che considera nel ripristino della legalità violata il fondamento del potere di autoannullamento. Il carattere largamente vincolato dell'esercizio della attività impositiva comporta l'esclusivo perseguimento della corretta applicazione del tributo (avuto riguardo alla capacità contributiva), anche mediante eliminazione degli atti illegittimi o viziati e conseguente ripristino della legalità. Cfr. Tremonti, *Imposizione e definitività* ... cit., p. 430; Moschetti, *Profili generali*, in Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 13; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, 2011, p. 175; idem *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 137 ss. In questa logica, va innestato l'orientamento giurisprudenziale, ormai costante, secondo cui può essere richiesto il risarcimento dei danni prodotti dalla mancata autotutela, ove l'illegittimità dell'atto impositivo sia riconosciuta in sede giurisdizionale (v. ex pluribus Cass. SS.UU. n. 722/1999; Marini, *Il fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1834).

(53) Inoltre, può essere obiettato che il reclamo va esperito anche nel caso di controversie sul silenzio-rifiuto in materia di rimborsi; fattispecie, questa, lontana dalla logica dell'autotutela, per l'assenza di un formale provvedimento da annullare. Tuttavia, va notato che nell'ipotesi di silenzio-rifiuto non è mai preclusa all'ufficio finanziario la possibilità — *melius re perpensa* — di accordare il rimborso richiesto; possibilità, questa, comunque riconducibile alla potestà amministrativa — caratterizzante l'autotutela — di provvedere ogni qual volta l'atto emanato, o la condotta anche omissiva tenuta, risulti *contra legem*. L'obbligo di riesame a seguito di reclamo non è comunque tassativo né sanzionato, data la possibilità espressamente prevista dalla legge, che al ricorso/reclamo proposto non segua alcuna risposta (con possibilità di deposito in Commissione tributaria, decorso lo *spatium deliberandi* di novanta giorni (contra, Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria* ..., cit., par. 3).

(54) Cfr. Circ. Ag. E. 20 maggio 2010, n. 26/E, secondo cui “Prima della predisposizione delle controdeduzioni va valutato il grado di sostenibilità della pretesa, tenendo conto dei motivi di ricorso, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziale”.

(55) Il contenuto tipico di un ricorso di impugnazione attiene alla richiesta di annullamento dell'atto in sede giurisdizionale. Nulla vieta, anzi pare implicito, che tale richiesta di annullamento si estenda all'ufficio destinatario del ricorso, che ha emesso l'atto impugnato, costituendo innesco di un riesame finalizzato all'autotutela. Non a caso, nella Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 5.2, si chiarisce che anche una istanza/ricorso palesemente inammissibile può essere trattata come una richiesta di autotutela.

(56) Cfr. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale* ..., cit., p. 2494.

(57) Non si vuole negare che vi siano differenze tra questi istituti (ad es. la mancata adesione alla proposta di mediazione può avere effetti sulla condanna alle spese di giudizio, mentre così non è previsto — ma è possibile che accada — nel caso dell'accertamento con adesione; ci sono controversie sottoponibili in astratto a mediazione ma non alla procedura di adesione); si vuole piuttosto evidenziare come — al di là di casi particolari e marginali — potrebbe non essere necessaria l'introduzione di un istituto e di una procedura ad hoc per raggiungere i medesimi obiettivi. Il possibile depotenziamento dell'accertamento con adesione a seguito della introduzione del reclamo e della mediazione, ed i conseguenti rischi sulle garanzie del contribuente, connesse alla anticipazione dell'accertamento alla fase istruttoria, sono evidenziati da Piero, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione*..., cit.

(58) Vale la pena di notare che qualsiasi assimilazione all'istituto della transazione fiscale, ora disciplinato nell'art. 183-ter, R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge fallimentare) (v. Santoro - Cayro, *Sugli effetti tipici della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 139 ss.), sarebbe inappropriata. La transazione fiscale infatti è relativa al pagamento — nell'ambito di procedure concorsuali — di tributi e contributi,

e quindi a debiti tributari già liquidati o accertati, anche se non necessariamente contestati. La mediazione invece presuppone sempre contestazioni sull'accertamento di tributi (ovvero su ruoli di riscossione).

(59) Secondo Giovannini (Reclamo e mediazione tributaria..., cit.), la mediazione tributaria è istituto riconducibile alla transazione civilistica, avuto tra l'altro riguardo alla sua efficacia preclusiva. La tesi, pur se ampiamente argomentata e formulata con rigorose cautele rispetto ai principi costituzionali rilevanti in materia fiscale, non pare del tutto convincente. È difficile infatti rinvenire l'elemento delle reciproche concessioni, sopra tutto da parte della Amministrazione finanziaria, essendoci piuttosto il tentativo di anticipare l'esito del giudizio evitandone i costi e l'alea. Né potrebbe rafforzare la tesi il richiamo alla perdita di efficacia della mediazione nel caso di mancato pagamento nel termine previsto, in supposta analogia con quanto previsto nell'art. 1976 cod. civ. Analoga previsione si rinviene infatti in materia di accertamento con adesione e di conciliazione. Inoltre, mentre nella mediazione il pagamento è elemento perfezionativo della fattispecie, nella transazione l'adempimento non lo è e la risoluzione in caso di inadempimento non opera automaticamente, ma è rimessa alla domanda della parte interessata. Anche l'osservazione secondo cui la mediazione non prevederebbe espressamente la possibilità di riapertura dell'accertamento (a differenza di quanto previsto per gli altri strumenti deflativi) non è decisiva. Ricorrendone i presupposti di legge, infatti, non si vede perché non sarebbe possibile un accertamento integrativo o parziale, pur in presenza di una mediazione.

(60) Secondo Marini (La transazione fiscale, in Rass. trib., 2010, p. 1; Indisponibilità e transazione fiscale, www.treccani.it), “va esclusa l'ammissibilità di un generale potere dell'A.f. di disporre del credito tributario ... l'accettazione o il diniego della proposta transattiva da parte dell'A.f. [deve essere vincolata] all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alla attività di riscossione coattiva deve esserci una sufficiente motivazione in ordine alla transigibilità”. Lo stesso A. (Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, cit., pp. 853 e 858) considera la mediazione come una particolare e limitata forma di “soluzione transattiva della controversia”, evidenziando però il necessario rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità e correttezza, da poter verificare nel contesto della stessa mediazione, per evitarne un uso distorto. Al di là della qualificazione come forma di transazione, l'A. conferma comunque la centralità del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come garanzia di giustizia dell'ordinamento.

(61) Sul tema, cfr. l'ampia disamina critica di Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria..., cit., in particolare par. 6 e nota 29. Se è certo corretto che il tema della indisponibilità possa essere declinato nel rispetto dei principi costituzionali e nell'ambito delle scelte operate nell'ordinamento (con esclusione invece dell'azione amministrativa), è anche vero che non sembrano rinvenirsi nella disciplina qui in esame elementi legali tali da far ritenere l'introduzione di nuovi connotati di disponibilità dell'obbligazione tributaria, che rimane comunque vincolata ai principi di legalità, capacità contributiva, buon andamento dell'azione amministrativa, etc. Cfr. anche, per il diritto comparato, Sanchez - Ostiz, La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione europea: normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo, in *Il Fisco*, 1999, p. 11714.

(62) Nell'art. 17-bis, ottavo comma, non si prevede espressamente che la proposta dell'ufficio deve essere motivata. Poiché però si prevede che la (eventuale) proposta del contribuente deve essere motivata (v. comma 7), non si vede come la (eventuale) proposta (o contro proposta) dell'ufficio possa essere esente da motivazione, o motivabile in modo meno rigoroso di quella del contribuente. In tal senso peraltro si esprime anche la citata Circ. n. 9/E, par. 6.

(63) V. Circ. n. 9/E, par. 5.4. La circostanza che la mediazione sia esperibile — ricorrendone i presupposti — anche nelle controversie relative a rimborsi conferma la tesi; non sarebbe ipotizzabile, infatti, il riconoscimento di un rimborso basato su mere valutazioni di opportunità, se non spettante in base al diritto. Sulla possibilità di conciliare anche questioni di diritto (ma

solo se connesse alla conciliazione di questioni di fatto), che sarebbe ammessa dalla dottrina germanica, cfr. Petrillo, La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica della 'intesa effettiva', in *Giustizia trib.*, 2008, n. 4, p. 666.

(64) Secondo l'Agenzia delle Entrate, in assenza di orientamenti della giurisprudenza di legittimità, è possibile fare riferimento anche alla giurisprudenza di merito (in particolare, delle Commissioni operanti nell'ambito dell'ufficio procedente, avuto riguardo agli elementi della sostenibilità e della economicità. Sempre secondo l'Agenzia, anche l'orientamento espresso in documenti di prassi è idoneo a manifestare certezza e non può essere disatteso dagli uffici, e ciò nonostante il ben noto orientamento giurisprudenziale sul carattere non vincolante dei documenti di prassi (Cass. SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031). Non pare conforme ai principi di buona amministrazione e di capacità contributiva l'idea, espressa nella Circ. n. 9, cit. (par. 5.4.1), secondo cui in presenza di un orientamento giurisprudenziale consolidato favorevole al contribuente si possa tentare la mediazione. Se tale orientamento è davvero consolidato, sarebbe più corretto accogliere il reclamo.

(65) Il principio di sostenibilità è richiamato già nella Nota 27 maggio 1979, n. 412/159, nella Circ. 23 maggio 1991, n. 28, nella Circ. n. 29/E/2008, e nella Circ. 20 maggio 2010, n. 26/E; non costituisce quindi una novità della mediazione.

(66) Vale la pena di rilevare che il richiamo a tale principio non costituisce certo un *quid novi*; senza pretesa di completezza, se ne ha traccia in varie fonti normative e interpretative (es. D.P.R. 16 aprile 1999, n. 129, in materia di crediti tributari di modesta entità; in varie leggi comunitarie — art. 2, L. n. 39/2002, art. 2, L. n. 306/2003, art. 2, L. n. 62/2005, art. 3, L. n. 29/2006, art. 2, L. n. 34/2008, art. 2, L. n. 96/2010 —; nel progetto di legge delega in materia di accertamento art. 4, AC n. 1762/2007; v. anche Circ. G.d.F. n. 1/1998, par. 4.3).

(67) L'affermazione (v. par. 5.4.3 della Circ. n. 9/E) appare alquanto singolare se si ha riguardo al fatto che la maggior parte dei costi del procedimento vengono sostenuti prima della emissione dell'avviso di accertamento (questionari, contraddittorio con il contribuente, accessi, verifiche, indagini finanziarie, etc.), e rispetto a questi costi la mediazione non permette alcun risparmio. Vale comunque la pena di rilevare che l'economicità dell'azione amministrativa costituisce un principio di carattere generale, valido a prescindere dall'istituto della mediazione (v. art. 1, L. n. 241/1990; cfr. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 165).

(68) Infatti, nell'accertamento con adesione, si è indicato che “in sede di contraddittorio, ... gli uffici dovranno operare, nei casi concreti, una attenta valutazione del rapporto costi benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri e del rischio soccombenza di un eventuale contenzioso” (cfr. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E.).

(69) Circ. n. 9/E, par. 5.4.3, dove si fa riferimento anche al rischio soccombenza nelle spese di lite, elemento questo che sembra maggiormente connesso all'elemento della sostenibilità, anche in considerazione del rischio di condanna per responsabilità aggravata, ex art. 96, c.p.c.

(70) Sul principio di legalità e la sua rilevanza nell'imposizione tributaria, cfr. Cipollina, La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, in Perrone - Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 163. Il rispetto del principio di imparzialità può variamente condizionare la posizione dell'ufficio finanziario rispetto all'esercizio della mediazione. Ad esempio, in presenza di contestazioni seriali e sostanzialmente analoghe, rivolte ad una molteplicità di contribuenti, non si vede come l'ufficio potrebbe ammettere — a parità di altre condizioni — solo alcuni alla mediazione e non altri, ovvero proporre la mediazione sulla base di condizioni differenziate. È da escludere inoltre, considerato il generale principio di correttezza dell'azione amministrativa che l'Amministrazione possa giustificare il ricorso alla mediazione su ragioni di mera profittabilità erariale, ad esempio proponendo la mediazione laddove si dovrebbe invece agire in autotutela.

(71) Principio richiamato nella cit. Circolare n. 9/E, par. 5.4.3.

(72) Sulle differenze, sopra tutto quanto agli effetti, tra accertamento con adesione e

conciliazione giudiziale, cfr. Franson, Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione, in Rass. trib., 2000, p. 1803; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione ..., cit., ritiene sistematicamente corretta l'assimilazione della mediazione alla conciliazione, anche in considerazione della loro alternatività. Tuttavia lo stesso A. ritiene criticamente che la previsione espressa nell'ottavo comma dell'art. 17-bis dei criteri guida per la mediazione impedisca tale assimilazione, facendo piuttosto prevalere un carattere eminentemente transattivo, addirittura riconducibile all'istituto della transazione fiscale. Come esposto nel testo, però, questa interpretazione non è qui condivisa.

(73) Contra: Giovannini, Reclamo e mediazione ..., cit.; Pistolesi, Il reclamo e la mediazione ..., cit. Va comunque notato che anche gli Autori orientati nel senso di una ricostruzione in termini transattivi riconoscono l'esistenza di limiti ai poteri dell'Amministrazione e riportano l'assunto della disponibilità del credito tributario alla scelta del legislatore.

(74) Sono state divulgate alcune preliminari indicazioni statistiche positive, rispetto al primo periodo di applicazione dei nuovi istituti, anche se non è certo che l'effetto deflativo sia tutto a questi ascrivibile, e non anche ad una migliore qualità degli accertamenti, ad una più diffusa consapevolezza dei contribuenti e last but not least al costo crescente di accesso alla giustizia tributaria.

(75) Pistolesi, Il reclamo e la mediazione ..., cit., evidenzia positivamente come il reclamo di fatto istituzionalizzi l'obbligo dell'Agenzia di verificare la esercitabilità dell'autotutela.

(76) Non è da escludere il sospetto che tale limite quantitativo sia stato posto, più che per ragioni intrinseche ai particolari istituti, per giustificare l'implementazione (con uguale tetto massimo di accesso) di una contestuale — ma volutamente limitata — sanatoria delle liti fiscali pendenti in ogni grado di giudizio (cfr. art. 39, D.L. n. 98/2011; cfr. Basilavecchia, Reclamo, mediazione fiscale ..., cit., p. 2495).

(*) Ricercatore di Diritto tributario, Università "Mediterranea" di Reggio Calabria.

Archivio selezionato: Dottrina

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA AFFRONTANO IL GIUDIZIO DI COSTITUZIONALITÀ.

Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, 2013, pag. 102

Roberto Succio -

Classificazioni: PROCEDIMENTO CIVILE - Mediazione - - obbligatoria

SOMMARIO: 1. La sentenza in commento e la disposizione sospettata di illegittimità. - 2. Profili critici dell'istituto: terzietà del mediatore, tutela cautelare del contribuente, relazione con la disciplina del cd. accertamento "impoesattivo". - 3. La limitazione dell'applicabilità della mediazione ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate: il legislatore colto da furor mediationis e timor jurisdictionis. - 4. Il mancato coordinamento con le procedure già esistenti nel sistema: l'illegittima esclusione di ogni tutela dalla riscossione cd. provvisoria. - 5. L'ulteriore profilo della obbligatorietà della mediazione, pena l'inammissibilità del ricorso.

Il contributo commenta la recente decisione della Commissione tributaria provinciale di Perugia che sospetta la illegittimità costituzionale del reclamo e della mediazione tributaria. Il Collegio ritiene in particolare significativo che durante tal procedimento, non sia garantita alcuna tutela cautelare giurisdizionale al contribuente, e che nel caso in cui esso non sia attivato, il ricorso del medesimo debba esser dichiarato inammissibile.

This article discusses the recent Tax Court of Perugia decision to consider the unconstitutionality of the recent Italian Institute Reclamo e Mediazione Tributaria (Complaint and Tax Mediation). The Court held that, during such proceeding the taxpayer's interim legal

protection is not guaranteed and when the procedure is not carried out the taxpayer's challenged action becomes inadmissible.

1. La sentenza in commento e la disposizione sospettata di illegittimità. - La Commissione tributaria provinciale di Perugia si scaglia contro il reclamo e la mediazione fiscale (spesso denominata solo "mediazione") e la sospetta di incostituzionalità.

Articolate le censure contro il nuovo meccanismo deflattivo delle liti presso le Commissioni tributarie, previsto dall'art. 17 bis come inserito dal DL n. 98/2011, convertito in legge n. 111/2011, nel D.Lgs. n. 546/1992.

Tal disposizione, rubricata "il reclamo e la mediazione", 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 (cd. reclamo) ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso (comma 1), pena l'inammissibilità dello stesso (comma 2).

La modifica normativa è stata da subito ben voluta dall'amministrazione finanziaria: secondo l'Agenzia delle Entrate, si tratterebbe di uno strumento deflattivo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella successiva (ma eventuale) fase giurisdizionale (1).

Inoltre, è in facoltà del contribuente inserire nell'istanza una proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa (comma 7).

A sua volta, la Direzione (provinciale o regionale) che ha emanato l'atto, cioè l'organo destinatario del reclamo (comma 5), ove non intenda accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione (comma 8). Tuttavia, in caso di mancata conclusione positiva della fase amministrativa di mediazione (cioè decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione), il reclamo produce gli stessi effetti del ricorso (comma 9): in altri termini, detta disposizione considera l'azione giudiziaria già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

2. Profili critici dell'istituto: terzietà del mediatore, tutela cautelare del contribuente, relazione con la disciplina del cd. accertamento "impoesattivo". - In primo luogo l'istituto in esame pare difettoso in punto terzietà: a dirigere il procedimento di mediazione - dalla fase di impulso con la convocazione del contribuente alla sua conclusione con l'accettazione della proposta del contribuente - è infatti un organo dell'amministrazione finanziaria e non un giudice né un arbitro come invece avviene ad esempio nel procedimento di *mediation* conosciuto da altri ordinamenti (2).

L'ordinanza del collegio perugino - che con chiarezza intravede conflitti con due articoli della Costituzione, l'art. 3 e l'art. 24 - sottolinea preliminarmente le modalità di introduzione dell'istituto nel sistema, avvenuta "in modo erroneo e illogico" rispetto ai paradigmi che informano il sistema tributario e prima ancora quello istituzionale.

Se il legislatore ben può prevedere l'utilizzo di strumenti alternativi alla lite, e fondati sull'intervento tra le parti - e con le parti alla ricerca di un dignitoso compromesso tra opposte posizioni - di un soggetto equidistante dalle stesse, è evidente che tal soggetto "deve essere estraneo alle parti: in sostanza non può essere mediatore una delle parti, anche se costituito in ufficio autonomo".

Sotto questo profilo, invero, la Commissione perugina non ritrova espressamente una violazione diretta della disposizione di cui all'art. 24 cost., a quanto si legge in sentenza, ma argomenta ritenendo si violi (sotto il profilo della erronea applicazione) il diritto comunitario, e quindi indirettamente la Costituzione.

Come è noto, le previsioni del diritto dell'Unione si impongono sul diritto interno in quanto il loro primato è sancito dall'art. 10 Cost.

L'art. 3 lett. A della direttiva 2008/52 del 21 maggio 2008 prevede che il procedimento di mediazione possa esser "avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro"; il giudice remittente ritiene che tal enunciato implicitamente prevede la terzietà del mediatore.

Per vero, siffatta articolazione non conclude evidenziando in dispositivo anche l'art. 10 Cost. quale disposizione costituzionale violata, e corre il rischio pertanto di esser ritenuta inammissibile sul punto in quanto generica. Il richiamo alla intervenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'analogo istituto civilistico non appare invero dirimente, per quanto sistematicamente significativo, in quanto disposto dalla Consulta per altre ragioni come espressamente si riconosce in motivazione, vale a dire per eccesso di delega da parte del Governo.

Ma non meno evidente è l'ulteriore stortura, costituente vera e propria ingiustificata compressione, interposta dalla nuova disposizione all'esercizio del diritto di difesa in sede cautelare da parte del contribuente contro l'atto impugnato (3).

La previsione dello *spatium deliberandi* obbligatoriamente previsto tra la presentazione del ricorso e la costituzione in giudizio con il deposito del fascicolo di causa presso la commissione tributaria provoca l'impossibilità di chiedere la sospensiva dell'atto impugnato, posto che l'*iter* della mediazione è appunto obbligatorio.

In concreto infatti il rapporto processuale tra il contribuente e il giudice al quale rivolgersi per chiedere la ridetta sospensiva non si instaura se non con tal adempimento; adempimento al quale la segreteria del giudice non può dar corso se non previa verifica dello spirare del termine per il tentativo di mediazione.

Pertanto, quand'anche la segreteria accettasse il deposito, il giudice dovrebbe dichiarare inammissibile il ricorso. Per vero, potrebbe forse sostenersi che i presupposti di ammissibilità dell'istanza di sospensiva ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 sia da ritrovarsi unicamente nell'articolato di tal testo, interpretandolo in modo complessivo e costituzionalmente orientato; se difatti si fa ivi riferimento all'"atto impugnato" dal quale potrebbe derivare pregiudizio grave e irreparabile (quindi si sottintende almeno la presentazione del ricorso, primo atto in grado di impedire la definitività del medesimo), nel prosieguo si consente anche l'esperimento dell'istanza cautelare con "atto separato".

Tal facoltà potrebbe quindi esercitarsi con la notifica di autonoma istanza di sospensione all'Erario, e costituzione in commissione tributaria nei trenta giorni successivi - sulla falsariga della procedura prevista per l'impugnativa dell'atto onde contestarne anche il merito - al solo fine di richiedere tutela cautelare. Tal istanza dovrebbe quindi superare la barriera di inammissibilità introdotta dall'art. 17 bis sopra riportato, che si interpone solo chi di fronte a chi "intende proporre ricorso" (comma 1) come vera e propria "condizione di ammissibilità del ricorso", non anche come condizione di inammissibilità della separata istanza di sospensiva dell'atto impugnato.

Nondimeno, d'altra parte, non va trascurato come nel contesto dell'attuale art. 17 bis è enunciata una chiara declaratoria di inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del processo, se non si è dapprima presentato il reclamo, che, solo decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato il suo accoglimento e senza che sia stata conclusa la mediazione, "produce gli effetti del ricorso".

Tal netta enunciazione potrebbe quindi secondo altra prospettazione far nascere la pendenza del giudizio solo nel momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso; solo dopo tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e conseguentemente solo in quel momento possono avanzarsi domande al giudice. Pertanto nessuna domanda cautelare potrebbe presentarsi prima di tali termini. Ciò che ne scaturirebbe quindi potrebbe essere con tutta probabilità una inevitabile censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis del D.Lgs. n.

546/1992, nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo occorrente per l'obbligatorio reclamo, per il netto contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost.

Pare poi davvero frutto di grave approssimazione legislativa l'aver il legislatore della mediazione "dimenticato" che dopo la riforma dell'accertamento con il DL n. 78/2010, gli atti di accertamento divengono esecutivi dopo sessanta giorni dalla notifica.

Il contribuente - dovendo in questi casi (che diverranno la generalità, a mano a mano che il tempo passa) obbligatoriamente introdurre il procedimento di mediazione - può rivolgersi al giudice solo decorsi i novanta giorni (4).

Come con chiarezza e puntualità osserva il giudice remittente, è evidente quindi che negli ultimi 30 giorni da quando si è depositata l'istanza di mediazione, il contribuente può subire il rischio di esecuzione forzata senza che contro tal attività sia consentito il sindacato (neppure in via di cautela) da parte del giudice.

Si dirà che per l'esecuzione coattiva occorre comunque l'affidamento della riscossione da parte dell'Agenzia delle Entrate all'agente, affidamento che, tranne il caso di fondato pericolo per il buon esito della riscossione (lett. c) dell'art. 29 del DL n. 78/2010 come convertito in legge) non può intervenire prima del decorso di trenta giorni dalla scadenza del termine per impugnare. Ebbene, la disposizione in esame solo apparentemente risolve la questione: gli Uffici potranno comunque procedere all'affidamento all'agente della riscossione prima che sia acclarato il "fallimento" della mediazione, semplicemente richiamando il ridetto fondato pericolo la cui effettiva o meno esistenza non potrà esser in alcun modo sottoposta a vaglio giudiziario. Addirittura, tal richiamo potrebbe divenire mera clausola di stile per l'Agenzia delle Entrate, senza che a tal comportamento sicuramente illegittimo possa opporsi alcun rimedio processuale.

Né pare possibile individuare altrimenti una possibilità per il contribuente di chiedere tutela cautelare ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 a meno di condividere la ricostruzione interpretativa sopra proposta. Diversamente, ancorando indissolubilmente l'ammissibilità dell'istanza cautelare all'ammissibilità del ricorso, difettando proprio l'impugnativa dell'atto, come attività che resta preclusa o che anche se intrapresa dovrebbe esser necessariamente dichiarata inammissibile, anche la tutela cautelare sarebbe radicalmente esclusa.

Unico rimedio, in questa fase, resta quello - meramente amministrativo - di cui all'art. 39 del DPR n. 602/1973 che, seppur limitato all'ipotesi di impugnazione del ruolo, dà facoltà all'amministrazione finanziaria di disporre la sospensione in tutto o in parte fino alla pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, senza alcun limite di sorta.

In questo caso sarebbe bastato per un legislatore ordinariamente attento richiamare tal disposizione prevedendo l'obbligo per l'Erario - magari su istanza motivata del contribuente - di concedere la surrichiamata sospensione sino all'intervento della pronuncia del giudice in punto cautela.

3. La limitazione dell'applicabilità della mediazione ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate: il legislatore colto da furor mediationis e timor jurisdictionis. - Altrettanto ingiustificata e contrastante con l'art. 3 Cost., in quanto manifestamente discriminatoria, è l'applicazione della mediazione alle sole contestazioni dell'Agenzia delle Entrate, e non agli atti dell'Agenzia delle Dogane, del Territorio, o degli Enti Locali.

Non è dato infatti individuare alcun elemento che consenta ragionevolmente di differenziare - e render maggiormente degno di tutela - l'interesse sotteso alla definizione in via alternativa delle controversie aventi per oggetto l'impugnativa di tali atti rispetto a quelli posti in essere da altre Agenzie o soggetti attivi di tributi.

Capovolgendo poi il ragionamento, e qualificando invece la mediazione come ulteriore ostacolo posto di fronte al contribuente nella via verso la tutela giurisdizionale, potrebbe invece

censurarsi come ingiustificatamente gravoso il cammino di chi contesta atti dell'Agenzia delle Entrate rispetto a quello previsto per le impugnative contro atti di altri soggetti.

Ulteriormente, secondo i giudici remittenti, appare discriminatoria l'applicazione della procedura in esame alle sole cause fino alla soglia di 20.000 euro, con esclusione di quelle di importo superiore.

Per vero, si è registrato in questi anni un vero *furor mediationis* in capo al legislatore; in un contesto di crisi finanziaria nazionale e mondiale, non riuscendo a dare risposta a plurime domande di giustizia, ordinaria e tributaria, questi ha sciaguratamente scelto con un formalismo privo di acume fondato su meccanismi di "rigidità contabile" di ridurre la domanda anziché migliorare la risposta.

Trascurando in tal modo il principio ancora di recente affermato proprio dal giudice delle leggi secondo il quale lo Stato è sempre tenuto ad "affrontare l'emergenza finanziaria predisponendo rimedi che siano consentiti dall'ordinamento costituzionale" (5).

Per la verità, è storia recente l'introduzione anche nel processo civile di un meccanismo assai simile a quello in esame: per buona sorte dei consociati, di fronte a ragionamenti del tutto avulsi dalla realtà, è già intervenuta in materia civile una importante pronuncia che ha sancito a chiare lettere la illegittimità della mediazione civile, sotto diversi e autonomi profili.

Certo è che - volendo prefigurare quello che potrebbe essere l'approccio della Corte al problema testè postole - non può dirsi che sia venuta meno la sorveglianza della consulta sull'applicazione dei principi fondamentali dell'ordinamento, non certo derogabili da esigenze di speditezza e semplificazione che hanno in realtà la sola finalità di render in concreto più difficile l'accesso alla giustizia.

Il tentativo di contrabbandare l'istituto come alternativa alla via giudiziaria appare decisamente velleitario se si osserva come - a differenza della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 - la mediazione sia in concreto un tipico istituto amministrativo, e non certo processuale.

A conferma di come l'infatuazione del legislatore "aziendalista" per la mediazione abbia comportato un vero e proprio terrore per la giurisdizione, ove - almeno in linea di principio - ciascun soggetto è tenuto al rispetto della legge, che è eguale per tutti. Anche sociologicamente oltre che giuridicamente, lo studio di questo *favor mediationis* appare strettamente connesso al *timor jurisdictionis*. Pertanto, i rimedi all'azione dell'Erario tendono a collocarsi non nella sede giurisdizionale ma in quella meramente amministrativa, quindi al di fuori del processo.

Ratione loci, l'inserimento dell'art. 17 bis nel D.Lgs. 546/1992, e in particolare nel Titolo I, rubricato "Disposizioni generali", invece che nel Titolo II relativo a "Il processo", indica chiaramente la natura extraprocessuale di tale istituto. Tale circostanza risulta confermata dalla disciplina prevista dall'art. 17 bis, che prevede, per determinate controversie previste dall'art. 19, D.Lgs. 546/1992, l'avvio di una procedura amministrativa, attraverso un'istanza (reclamo), che costituisce condizione di ammissibilità del ricorso giurisdizionale (l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) e che si svolge in ambito amministrativo secondo un cammino indirizzato al coinvolgimento di soggetti gerarchicamente ordinati (il reclamo va presentato alla direzione provinciale o alla direzione regionale che ha emanato l'atto al quale il reclamo si riferisce).

Oltre all'assenza di un vero soggetto terzo, ecco quindi l'ulteriore indizio che smentisce sonoramente la natura processuale della mediazione. Per quanto poi sia vero che il reclamo e l'eventuale proposta di mediazione sono esaminati da appositi nuclei interni, diversi e autonomi da quelli che si occupano dell'istruttoria degli atti reclamabili, è chiaro che si tratta pur sempre di uffici collocati nella struttura organizzativa dell'amministrazione finanziaria e, pertanto, non estranei alla controversia.

Inoltre, particolarmente irragionevole, per non dire intimidatoria, è la previsione del comma 10 dell'art. 17 bis cit., secondo la quale "la parte soccombente è condannata a rimborsare, in

aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo".

Tal dettato pare completamente contraddittorio con l'apparente intento di agevolare l'accesso a strumenti alternativi al contenzioso; da un lato se ne proclama il *favor*, dall'altro si grava di ulteriori spese - oltre a quelle di giudizio - chi vi acceda. Anche in questo caso un legislatore "dilettante" ha dimenticato come la condanna alle spese sia prevista solo in quanto necessaria alla piena tutela del diritto vittorioso, ma non certo abbia finalità sanzionatorie. Chi resiste, insegna la dottrina processualista *ab immemorabile*, non commette alcun illecito ma esercita un diritto costituzionalmente garantito il cui costo - se soccombente - dovrà giocoforza sopportare; altro è il costo delle spese, altro è il costo di una procedura cui costui deve per legge e non per sua scelta sottostare.

4. Il mancato coordinamento con le procedure già esistenti nel sistema: l'illegittima esclusione di ogni tutela dalla riscossione cd. provvisoria. - Il reclamo e la mediazione ex art. 17 bis concorrono con l'accertamento per adesione previsto dal D.Lgs. n. 218/1997, oltre che con l'autotutela; anche sotto tal profilo gli istituti in parola paiono completamente e ingiustificatamente avulsi dal sistema.

Non vi era quindi alcun bisogno di introdurli, anche considerando che essi non prevedono alcuno degli effetti premiali in termini di riduzione della sanzione previsti dal D.Lgs. n. 218/1997 che hanno reso l'accertamento con adesione istituto di successo.

Ciò significa, tra l'altro, che la mediazione ex art. 17 bis non inciderà in maniera significativa sulla riduzione del contenzioso tributario, non diversamente da quanto già facciano istituti noti e collaudati, quali appunto l'accertamento con adesione o la conciliazione di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992. Una semplice indicazione agli uffici, da impartirsi con circolare, diretta a far proporre - per tutte le liti sotto la soglia dei 20.000 euro - la conciliazione o l'accertamento con adesione (6) avrebbe avuto identico peso nel sistema senza porre alcuno dei problemi ora sorti e puntualmente messi in luce dalla commissione perugina.

Peraltro, ben più grave omissione commette il legislatore del 2011 quando non esamina una importante previsione contenuta nel D.Lgs. n. 218/1997, all'art. 6 comma 3, ove si prevede che "l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi del l'art. 15, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione".

Nulla in tal senso si ritrova nell'art. 17 bis in argomento.

Deve quindi concludersi - senza che sia data alcuna opzione interpretativa di segno diverso - in ordine alla insussistenza di alcuna sospensione *ex lege* della riscossione in pendenza dei 90 giorni per la conclusione del procedimento di mediazione.

Da un lato dunque si proclama il solito velleitario *favor* per le vie alternative alla giurisdizione, d'altro canto non si concede alcun beneficio al contribuente in punto sospensione della riscossione, secondo un barbaro principio del "prima pagare poi - forse - conciliare".

Il problema della tutela del contribuente nella fase della riscossione è senza dubbio profilo di rilevante delicatezza, specie alla luce della dottrina che ritiene non possa sostenersi l'esistenza, pendente il procedimento di mediazione, di una "moratoria" della riscossione come delle azioni cautelari (7), nonché in considerazione della prassi diretta ad ammettere - e solo nel caso in cui le eccezioni formulate nell'istanza di mediazione siano fondate - al più la sospensione di cui all'art. 2 quater comma 1 bis del DL n. 564/1994 come convertito in legge n. 656/1994 (8).

Altra dottrina (9), di contrario avviso, sottolinea che in tal caso l'azione esecutiva sarebbe fondata su un titolo di iscrizione a ruolo la cui precarietà è "di grado estremo"; tal debolezza della pretesa sarebbe quindi analoga a quella situazione di *stand by* che si viene a creare in pendenza della procedura di accertamento con adesione; quindi, per sostanziale analogia, anche nelle more del procedimento di reclamo-mediazione non sarebbe consentita l'esecuzione.

La tesi sopra esposta, pur non trovando esplicito appiglio normativo, pare a chi scrive coerente con il nuovo sistema di riscossione coattiva, introdotto dall'art. 29 del DL n. 78/2010, che

sospende - anche a prescindere dalla presentazione del ricorso - l'esecuzione forzata sino a che non siano trascorsi 180 giorni dall'affidamento in carico all'agente della riscossione; invece, il procedimento di reclamo e mediazione viene a concludersi entro 90 giorni dalla proposizione del ricorso, durante il qual lasso di tempo (secondo la costruzione logica in parola) l'atto sarebbe reclamato, quindi non eseguibile.

Resta però il fatto che sul punto non è dato ritrovare alcuna previsione normativa; anzi, espressamente l'art. 29 comma 1, lett. B) del ricitato DL n. 78/2010 prevede che proprio nel periodo di 180 giorni in argomento possano esser intraprese non solo "le azioni cautelari e conservative", ma anche "ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore". L'inciso appena riportato, nel riferirsi a iniziative diverse da quelle di cautela e conservazione, si dirige quindi a disciplinare proprio l'ordinaria azione esecutiva di riscossione coattiva, espressamente facendo quindi salvo il potere del Fisco di riscuotere.

Per vero, dal punto di vista della *ratio* dell'istituto, il contesto normativo così ricostruito appare davvero stridente con se stesso: da un lato esso è diretto a trovare composizioni tra le parti in sede non contenziosa; dall'altro impone comunque al contribuente di subire nelle more l'onere finanziario del pagamento, magari in misura provvisoriamente superiore a quella definita concordemente - di lì a poco - con l'Agenzia delle Entrate.

In via interpretativa si è in dottrina valutata anche la possibilità di una soluzione intermedia, proponendo una ricostruzione del sistema diretta a consentire al contribuente il deposito in commissione tributaria del reclamo prima del termine di cui all'art. 17 bis comma 9 D.Lgs. n. 546/1992 al solo fine di chiedere la sospensione dell'atto impugnato (10). Tal possibilità pare applicazione ardita ma interessante di un principio contenuto nella giurisprudenza della Corte costituzionale che ammise la proponibilità secondo tal via dei ricorsi contro gli atti emessi dai Centri di servizio ai soli fini di ottenere tutela cautelare (11).

Dovrebbe quindi ritenersi in buona sostanza pendente il processo sin dalla proposizione del reclamo, pendente ma quiescente in attesa dell'esito della fase di mediazione; tal pendenza legittimerebbe la costituzione in commissione tributaria al solo fine del giudizio cautelare.

D' altro canto, tale prospettazione contrasta con il principio di economia processuale; essa ammettendo tutela cautelare nei confronti di un atto di riscossione che di lì a poco potrebbe vedere il *quantum* del quale impone il pagamento anche seriamente ridimensionato a seguito dell'esperimento del procedimento di reclamo-mediazione.

Secondariamente, essa turba la sistematica divisione tra fase amministrativa - alla quale il giudice è soggetto esterno - e fase giudiziaria, nella quale l'Organo giurisdizionale svolge la sua funzione.

In attesa di un auspicabile intervento del legislatore sul punto, la situazione resta decisamente incerta.

5. *L'ulteriore profilo della obbligatorietà della mediazione, pena l'inammissibilità del ricorso.*

- La Corte costituzionale da tempo indica le modalità da seguirsi nell'identificazione del concreto punto di equilibrio tra l'effettiva garanzia dell'azione e il limite al suo condizionamento.

Anche in presenza di interessi di carattere generale, essa insegna, il legislatore è sempre tenuto a osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dagli artt. 24 e 113 Cost.

La dottrina che più a fondo ha indagato l'istituto, e giunge a definirlo "filtro con finalità conciliative, preventivo rispetto all'avvio del processo tributario" (12), ne riconosce la funzione di antecedente, sottintendendo che ad esso potrà seguire il processo, non che il processo dovrà arrestarsi - diventando definitivo l'atto amministrativo - in caso di suo mancato esperimento.

Si spiega, quindi, come, in diversi interventi in materia tributaria (13) ed extra-tributaria (14), la Corte abbia dichiarato l'illegittimità di disposizioni che disponevano la decadenza del diritto di azione per la mancata attivazione del procedimento amministrativo (15).

L'art. 17 bis si pone in questa medesima pericolosa direzione, anzi opera un "salto in avanti" quasi sovversivo del sistema, prevedendo addirittura l'inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo e non semplicemente la mera sospensione del giudizio, con obbligo di avvio della procedura amministrativa, come accadeva nella cd. mediazione civile sino alla pronuncia demolitoria della Consulta della cui esistenza la Commissione tributaria di Perugia dimostra di esser debitamente informata. Al punto da evidenziarsi in motivazione nella obbligatorietà della stessa un elemento di comunanza alla mediazione tributaria di un vizio di illegittimità costituzionale già denunciato anche per quella civile, anche se non espressamente riconosciuto in quella sede dalla Corte costituzionale.

In particolare quindi, la conseguente e irrimediabile decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria, pare a chi scrive sufficiente per suscitare seri e fondati i dubbi sulla legittimità costituzionale della norma per la perdita definitiva della possibilità di esercitare il diritto in sede giudiziaria (16).

Se difatti la Consulta ha riconosciuto del tutto legittimi gli istituti diretti a prevenire ed evitare la fase processuale, al tempo stesso essa ha sempre mostrato di non consentire al legislatore manovre elusive dell'art. 24 Cost., che garantisce il diritto di azione.

In ogni occasione in cui la legge ha imposto vie conciliative, il ritardato esperimento dell'azione giudiziaria è sempre stato contenuto entro limiti e termini ragionevoli; la sua omissione provocava l'intervento del giudice che sospendeva il processo e imponeva alle parti di tentare la via omessa e all'esito negativo riassumere il processo, pena l'estinzione del medesimo.

Pertanto, il venir meno dell'azione non era frutto di automatismi, ma di inosservanza della pronuncia giudiziale che imponeva di tentare la via conciliativa (17).

In definitiva quindi ogni forma di condizionamento della giurisdizione risulta accettabile costituzionalmente solo ove non introduca "un impedimento duraturo e potenzialmente insuperabile all'esercizio della medesima"; al più esso potrebbe dar origine a un vizio del procedimento ma non un vizio insanabile, in grado di esser emendato consentendo la conservazione degli effetti sia sostanziali sia processuali della domanda (18).

Sotto questo profilo, non espressamente rilevato se non *en passant* dai giudici di Perugia, è lecito da un lato attendersi ulteriori ordinanze di remissione, dall'altro sperare (ma i tempi della speranza sono oggi difficili) in una modifica legislativa che potrebbe facilmente risolvere l'*empasse* intervenendo proprio in questo modo.

Potrebbe semplicemente rendersi facoltativa e non più obbligatoria - pena l'inammissibilità del ricorso - la procedura di mediazione, o mantenerne l'obbligatorietà ma prevedere in caso di mancato suo esperimento il potere del giudice tributario di obbligare le parti ad esperirla, pena l'estinzione del processo e la conseguente definitività dell'atto impugnato.

Se in questo secondo caso, è vero che si verificherebbe un ulteriore protrarsi nel tempo del contenzioso, ma è altrettanto vero che l'inadempimento delle parti all'ordine del giudice giustificerebbe (anche sotto il profilo costituzionale) la sanzione processuale della estinzione del giudizio con conseguente definitività dell'atto impugnato, ponendosi per davvero quale "misura con la quale l'ordinamento assicura effettività all'osservanza dell'onere" (19).

Il concetto di misura, quindi, richiama la necessaria proporzionalità tra il rigore del filtro (diretto a ridurre l'abuso del processo), il tempo necessario al radicamento del giudizio, e infine - ma non ultima - la tutela del diritto sostanziale (20).

A tal fine sarebbe come già detto necessaria una previsione legislativa *ad hoc*, la cui introduzione non è certo atto complesso sul piano della formulazione dell'enunciato normativo; non è certo improbabile però che la Corte costituzionale giunga alla meta prima del legislatore, e decida sul punto.

Volendo tentare di prevedere quali potrebbero essere le soluzioni, ritengo sommamente possibile sia una sentenza di completa incostituzionalità, per le ragioni sopra esposte, sia una pronuncia interpretativa di accoglimento che espunga dal sistema la sola previsione di

inammissibilità. In tal caso, senza altro statuire, la Corte raggiungerebbe di fatto il risultato di degradare a vizio suscettibile di sanatoria l'omesso esperimento del procedimento in oggetto (21).

In conclusione, ritengo che il legislatore del reclamo-mediazione non possa esser sin qui soddisfatto: la sua creatura non brilla né per pragmatismo né per semplicità di applicazione; parte della dottrina dubita espressamente e con buoni argomenti della sua stessa utilità (22).

Ben diverso è stato e continua a essere il successo dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/1997, che viceversa con opportune modifiche si poteva ulteriormente valorizzare.

Note:

(1) Così Agenzia delle Entrate, Direz. Centr. Affari Legali, Circ. 9/E, 19 marzo 2012, in http://www.finanze.gov.it/export/download/novita2012/cir9e_del_19.03.12.pdf.

(2) Sia consentito, per gli aspetti comparatistici, il rimando a R. SUCCIO, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, Milano, 2012.

(3) Denuncia senza mezzi termini la incostituzionalità del sistema così costruito autorevole dottrina: si legga C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 845-852. Si vedano in argomento anche per la disamina generale dell'istituto M. CANTILLO, *Manovra correttiva (DL 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fisco*, 2011, 4997; A. RUSSO, *Manovra correttiva (DL 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fisco*, 2011, 5715. Considerazioni generali sul potere di sospensiva in oggetto si vedano in C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 21; S. MULEO, *La tutela cautelare*, in *AA.VV.*, *Il processo tributario*, in *Giur. sistematica*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1999, 841; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 121.

(4) Si leggano sul tema A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 779; F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1429: l'Autore definisce l'istituto come un "filtro con finalità conciliative".

(5) Così Corte cost. n. 151/2012, vedila online su www.cortecostituzionale.it

(6) M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2494 ss.

(7) Così F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.

(8) Si veda Circ. n. 9E del 19 marzo 2012, online su www.finanze.it

(9) A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 777.

(10) È questa la posizione di M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, 2012, 843.

(11) Corte cost., sent. n. 336 del 24 luglio 1988, online su www.cortecostituzionale.it

(12) In tal senso F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 65.

(13) Si legga Corte cost. n. 406/1993, vedila online su www.cortecostituzionale.it

(14) Si veda Corte cost. 93/1979, vedila come sopra; si ricordino altri casi nei quali il mancato accesso a una procedura sostanzialmente amministrativa, quale condizione di ammissibilità dell'azione giudiziaria, è stato dichiarato contrario a costituzione. Si vedano in argomento Corte cost., n. 530/1989, in *Foro it.*, 1991, col. 2950; Corte cost., n. 15/1991, in *Giur. it.*, 1991, I, 1, col. 1113; Corte cost., n. 154/1992, in *Giur. it.*, 1991, I, 1, col. 1599; Corte cost., n. 406/1993, in *Foro it.*, 1993, I, col. 321; Corte cost., n. 56/1995, in *Foro it.*, 1995, I, col., 737.

- (15) Tra gli studiosi che dubitano della legittimità costituzionale del procedimento di cui all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, si veda oltre a quelli citati altrove nel testo anche G. CORASANITI, Sub art. 17 bis, in C. Consolo, C. Glendi, Commentario breve alle leggi del processo tributario, III ed., Padova, 2012, 227.
- (16) G. MARINI, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib., 2012, 855, che svolge puntuali e rigorose critiche.
- (17) Si leggano in argomento F. BIANCHI, Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione della cartelle esattoriali, in Dialoghi trib., 2012, 204, secondo il quale l'inammissibilità in argomento diviene indice di un vero e proprio "intento vagamente persecutorio" del legislatore nei confronti del contribuente; sostiene la incostituzionalità della previsione normativa in esame anche G. MARINI, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corr. trib. 2012, 855, proprio per la "preclusione definitiva (...) dell'azionabilità del diritto più volte censurata in sede di controllo di costituzionalità".
- (18) Si vedano Corte cost., n. 57/1972, in Foro it., 1972, I, 1172; Corte cost., n. 82/1992, ivi, 1992, I, 1023; Corte cost., n. 276/2000, in Giur. it., 2001, 1, con nota di C. SARTORETTI, La composizione stragiudiziale delle controversie al vaglio della Corte costituzionale.
- (19) Così Corte cost., n. 276/2000, in Giur. it., 2001, 438 ss.
- (20) Secondo A. GIOVANNINI, "Il contrasto con i principi costituzionali cui dà origine la previsione di inammissibilità qui esaminata è 'lampante'"; si legga il suo Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in Rass. trib., 2013, 915 ss.
- (21) Parla di "sterilizzare" la previsione di inammissibilità, con un'interpretazione "abrogante ma costituzionalmente orientata" A. GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria, cit., 921.
- (22) B. BELLÈ, Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in questa Rivista, 2012, I, 863.

Archivio selezionato: Dottrina

MEDIAZIONE E RECLAMO: DUE ISTITUTI INUTILI (*)

Riv. dir. trib., fasc.10, 2012, pag. 863

BRUNELLA BELLÉ

Classificazioni: MEDIAZIONE - In genere

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. - 2. Il reclamo. - 3. La mediazione. - 4. Conclusioni.

1. Considerazioni introduttive. - L'art. 39, comma 9, del DL 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha inserito nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 l'art. 17 bis ha inciso profondamente sull'architettura del processo tributario appesantendo il procedimento proprio per quelle controversie che, al contrario, avrebbero richiesto, ragionevolmente, una procedura più snella (1).

La norma pone, per un verso, quale condizione di ammissibilità del ricorso, la presentazione di un reclamo all'Ufficio che ha emanato l'atto; per altro verso introduce un tentativo di mediazione su impulso della parte che propone il reclamo o dell'ufficio che non intende accoglierlo (2).

Si tratta di istituti che, fin da una prima lettura, non possono non lasciare perplessi. Mentre, infatti, si assiste alla riesumazione di regole che, in passato, hanno fatto discutere perché determinano ritardo nell'accesso all'azione giudiziaria (ricorso gerarchico), evidente è l'anomalia determinata dall'intreccio di istituti volti a perseguire obiettivi per natura profondamente diversi, se è vero che, mentre il reclamo mira a far valere un vizio dell'atto, attraverso la mediazione si persegue un accordo tra le parti rispetto ad una fattispecie che ammette margini di dubbio.

La valutazione complessiva dei nuovi istituti, poi, genera ulteriori perplessità se si tenta un coordinamento con regole già presenti nel sistema. Penso, infatti, al rapporto tra reclamo e istanza di autotutela, e anche alla mediazione ed al suo inevitabile confronto con l'accertamento con adesione; tenuto conto, altresì, dell'esclusione della conciliazione giudiziale (art. 17 bis, comma 1).

Dubbi di costituzionalità, poi, affiorano immediatamente, fin da una prima lettura, ed anche volendo affidare l'analisi delle nuove norme ad un'interpretazione costituzionalmente orientata, il rispetto degli artt. 3, 24 e 113 Cost. non sembra pienamente garantito ed anzi tali previsioni parrebbero apertamente violate.

2. Il reclamo. - A mente dell'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro (3), relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso deve, preliminarmente, presentare reclamo (comma 1). La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso e l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (comma 2).

Il reclamo deve essere presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali devono provvedere attraverso strutture apposite, diverse ed autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (comma 5).

Decorsi novanta giorni senza che ne sia stato notificato l'accoglimento, il reclamo produce gli effetti del ricorso ed i termini per la costituzione in giudizio delle parti decorrono a partire da quella data, mentre, se l'amministrazione respinge il reclamo in data antecedente o lo accoglie parzialmente, i termini di cui agli artt. 22 e 23 del D.Lgs. n. 546/1992 decorrono dal ricevimento del diniego o dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale (comma 9).

Si applicano al procedimento le disposizioni relative all'assistenza tecnica (art. 12 D.Lgs. n. 546/1992), al contenuto del ricorso (art. 18 D.Lgs. n. 546/1992), agli atti impugnabili e all'oggetto del ricorso (art. 19 D.Lgs. n. 546/1992), alle modalità di proposizione dello stesso (art. 20 D.Lgs. n. 546/1992) ed ai termini (art. 21 D.Lgs. n. 546/1992), oltre che il comma 4 dell'art. 22, in forza del quale il ricorrente, unitamente al ricorso e l'eventuale fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale, deposita il proprio fascicolo, con l'atto impugnato in originale o fotocopia e i documenti che produce (comma 6).

Dalla lettura di tali disposizioni risulta come, per il contribuente, l'obbligo di presentazione del reclamo nella fase di avvio del processo non comporti alcun aggravio rispetto ai termini ed alle modalità di proposizione del ricorso (4), diversamente da quanto accade nell'ipotesi in cui il ricorso, unitamente al reclamo, contenga anche una richiesta di mediazione (5).

Nel primo caso, infatti, considerata la duplice funzione dell'unico atto, non potrà che esservi perfetta coincidenza di contenuto (6); di conseguenza, anche rispetto alla prospettata inammissibilità (art. 17 bis, comma 2), saranno le medesime ragioni astrattamente ascrivibili al ricorso a dover essere verificate con riferimento al reclamo (7).

Stando così le cose, il reclamo si impone, quindi, al ricorrente, come un filtro amministrativo che condiziona l'immediato avvio dell'azione giudiziaria.

È allora inevitabile valutarne la legittimità alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale che si è già pronunciata su procedimenti che, similmente, sottoponevano l'avvio del processo ad un preliminare ricorso gerarchico.

Con una prima pronuncia (sent. n. 406 del 23 novembre 1993) (8), la Corte costituzionale, chiamata a decidere della legittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 642, nella parte in cui subordinava l'esperimento dell'azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta di bollo al previo ricorso gerarchico all'allora Ministero delle finanze, in riferimento agli artt. 24, 113 e 3 Cost., impedendo l'esperimento dell'azione giudiziaria fino alla notificazione del provvedimento ministeriale ovvero, in mancanza, per centottanta giorni dalla proposizione del ricorso (artt. 24 e 113 Cost.) dichiarò incostituzionale la suddetta previsione *stante la compressione del diritto di difesa*.

Ritenne, la Corte, che il diritto di azione non debba essere reso troppo difficoltoso né possa subire ostacoli rappresentati da decadenze che, come nel caso, si verificano a causa del preventivo esercizio della procedura amministrativa. L'azione giudiziaria, infatti, potrebbe essere legittimamente differita ad un momento successivo solo *ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia*.

Con due successive sentenze (9), la Corte, ha, poi, confermato il proprio orientamento in termini perfettamente simmetrici sia con riferimento all'art. 39 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640 (10), sia con riferimento all'art. 12 del DPR 26 ottobre 1972, n. 641 (11) che presentavano caratteristiche identiche a quelle riferibili alla disposizione relativa all'imposta di bollo.

Anche in questo caso, essa ha ribadito che l'onere del previo esperimento dei rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione giudiziaria, doveva intendersi costituzionalmente legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia.

Con un'ultima sentenza (12), infine, la Corte costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 nella parte in cui, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro, impediva l'esperibilità dell'azione giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo, ribadendo, anche in questo caso, che, a maggior ragione, un eventuale ricorso gerarchico deve considerarsi illegittimo quando la pretesa erariale non implica accertamenti tecnici in funzione dei quali sia necessario o, quanto meno, opportuno che *la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa*(13).

È sotto questo duplice profilo che si deve, quindi, esaminare il reclamo.

Occorre, cioè, domandarsi se, nel caso, ricorrono esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia ovvero se la necessità di accertamenti tecnici renda necessario un esame preliminare con conseguente ritardo dell'accesso all'azione giudiziaria. Solo in tal caso, infatti, il nuovo istituto troverebbe giustificazione alla luce dei principi costituzionali.

Sotto il primo profilo, vale a dire sul piano dell'ordine generale e delle superiori finalità di giustizia, a me pare che la novità legislativa non abbia ragion d'essere ma, al contrario, si inserisca nella struttura del processo come elemento di disturbo compromettendo le effettive garanzie del contribuente.

Se anche il reclamo apre ad una valutazione dell'amministrazione che potrebbe portare all'annullamento o alla revoca totale o parziale dell'atto (e dunque evitare il contenzioso) occorre ricordare che tale possibilità era già contemplata dal sistema che, nel suo complesso, offriva rimedi efficaci senza incidere sull'esercizio del diritto alla difesa.

Il rimedio dell'autotutela, infatti, introdotto dall'art. 2 quater del DL 30 settembre 1994, n. 564 e successivamente disciplinato dal DM 11 febbraio 1997, n. 37, in presenza di un vizio di legittimità dell'atto, permetteva di prevenire una controversia sottraendo le parti al rischio della lite e delle eventuali spese (14). Allo stesso modo, l'obbligo ormai diffuso dell'amministrazione di attivare un contatto preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione diretta a ruolo (15) e, in ogni caso, la possibilità di evitare il contenzioso (16) e di definire con adesione l'obbligazione tributaria a seguito di un contraddittorio in sede amministrativa mi sembra confortino la tesi dell'inutile aggravio posto dal legislatore con l'introduzione dell'obbligo di reclamo (17).

Al riguardo mi pare che il nuovo obbligo impedisca, invece (e tra l'altro), l'immediato accesso alla tutela cautelare ritardando l'azione disciplinata dall'art. 47. Né si può obiettare che si tratta di azione improbabile rispetto alle controversie in esame stante il limite di valore posto dal legislatore. È noto, infatti, che il requisito del *periculum in mora*, da intendersi quale requisito di carattere sicuramente relativo e soggettivo, non è riconducibile a caratteri rigidi e predeterminati, soprattutto in termini di valore. Al contrario, esso richiede una valutazione della situazione peculiare e contingente delle conseguenze sulle condizioni personali, economiche e patrimoniali del soggetto che potrebbe subire gli effetti dell'atto impugnato (18). Del resto, si deve sottolineare come questa limitazione delle garanzie sia oggi resa ancor più

pesante ed evidente dall'esecutività attribuita all'atto di accertamento con la modifica attuata dall'art. 29 del DL 31 maggio 2010, n. 78.

Quanto alla necessità di preliminari accertamenti tecnici, si deve sottolineare come se per "accertamento tecnico" si intende la necessità di un supplemento di attività istruttoria, la possibilità che essa venga esercitata risulta ampiamente garantita dai diversi istituti deflattivi cui già si è fatto riferimento che sempre implicano un'ulteriore e più attenta verifica del proprio operato da parte dell'amministrazione (19)(20).

Riprendendo l'esame, ricordo che, a mente dell'art. 17 bis, comma 9, trascorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo esso produce gli effetti del ricorso ed i termini per la costituzione in giudizio delle parti (artt. 22 e 23 D.Lgs. n. 546/1992) decorrono da tale data; se, invece, l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo prima dei novanta giorni, i termini decorrono dal ricevimento del diniego, ovvero, in caso di accoglimento parziale, dalla notificazione dell'atto di parziale accoglimento.

Nel primo caso è evidente che, a fronte dell'annullamento dell'atto, non verrà in essere alcun processo; mentre in caso di accoglimento parziale del reclamo, il giudizio (fatta salva l'eventuale mancata costituzione da parte del contribuente) proseguirà davanti al giudice tributario limitatamente alle questioni ancora controverse, mentre le spese processuali verranno decise a conclusione del giudizio in ragione della soccombenza (21).

3. La mediazione. - Non più benevole possono essere le considerazioni sulla mediazione e, in generale, sul passaggio dalla fase amministrativa a quella processuale.

A mente dell'art. 17 bis, comma 8, se l'amministrazione non intende accogliere il reclamo né l'eventuale proposta di mediazione "formula d'ufficio una proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa" (22).

La formulazione è involuta e, mentre impone di domandarsi che cosa debba intendersi per controversie che offrono margini di incertezza (23); per "sostenibilità della pretesa", ed anche per economicità (24), rende evidente la natura residuale dell'istituto e, a mio giudizio, la sua inutilità.

Si tratta, infatti, di presupposti che avrebbero potuto (ed anzi dovuto) attivare gli strumenti deflattivi già in precedenza esistenti, rispetto ai quali non è escluso che, sollecitata dal contribuente, l'amministrazione non si sia addirittura in precedenza opposta. La soluzione, quindi, non aggiunge nulla ai rimedi già contemplati dal sistema, mentre, diversamente da questi, in aperta violazione dell'art. 3 Cost., in presenza di presupposti che avrebbero potuto portare ad una definizione concordata ovvero ad una conciliazione giudiziale, esclude per il contribuente il diritto ad una riduzione della sanzione.

Della proposta di mediazione può essere artefice lo stesso ricorrente, che la può inserire nel reclamo e dunque nell'atto introduttivo del processo, atto che, in questo caso, viene ad assumere contemporaneamente la veste di ricorso-reclamo e di proposta di mediazione (25). Quest'ultima deve essere motivata e deve risultare completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa (26).

Ancora una volta la soluzione appare approssimativa.

Mi sembra, infatti, che il cumulo delle tre possibili "domande" del contribuente in un unico atto di contenuto non perfettamente coincidente, non ne possa favorire l'esame oggettivo. Una proposta di mediazione non coincidente con il reclamo, in quanto parrebbe riconoscere fondato almeno in parte il provvedimento impugnato, finisce, a mio giudizio, per togliere forza al reclamo medesimo riducendolo a traghettatore della proposta conciliativa, considerato anche che, la mediazione, se proposta dal contribuente, può essere formulata solo con il ricorso-reclamo.

Difficile, poi, per il giudice, nel caso si passi alla fase processuale, tenere distinti i motivi del ricorso-reclamo da quelli fondanti la proposta di mediazione senza restarne in qualche modo condizionato.

Venendo al procedimento, ho già avuto occasione di sottolineare come alle controversie riconducibili all'art. 17 bis non sia applicabile la conciliazione giudiziale, ma, qualora il procedimento si concluda con la mediazione (comma 7), si possano applicare le disposizioni di cui all'art. 48 (comma 1) del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto compatibili.

Il rinvio si deve intendere, evidentemente, alle norme che disciplinano la conciliazione conclusa fuori udienza e dunque al procedimento cosiddetto "abbreviato" con cui si perviene ad una conciliazione preconcordata (27). Ed infatti, in caso di mediazione, si giunge ad un accordo stragiudiziale sulla materia del contendere riconducibile alla fattispecie descritta dall'art. 48, comma 5, cosicché sembra ragionevole che si possano applicare le norme che ne disciplinano il procedimento.

Sarà, pertanto, compito dell'ufficio, ma anche del contribuente (28), depositare fino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, la proposta di mediazione alla quale l'altra parte avrà previamente aderito. Se la proposta di conciliazione è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione (29), qualora ravvisi la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio ed in tal caso, ai fini del successivo versamento, la proposta di conciliazione (ma noi diremo la proposta di mediazione sottoscritta da entrambe le parti) ed il decreto presidenziale tengono luogo del processo verbale redatto nel procedimento ordinario di conciliazione (30).

Come per l'ipotesi di conciliazione, anche in questo caso, i poteri di controllo del giudice devono intendersi limitati alla verifica della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità e dunque involgeranno il valore della controversia e la natura degli atti, ma anche, secondo l'interpretazione consolidata in materia di conciliazione, l'ammissibilità e tempestività del ricorso, oltre al rispetto delle regole procedurali.

Anche in questo caso si ripropone il tema della valutazione che deve compiere il giudice. Al riguardo mi pare si debba condividere l'opinione di Batistoni Ferrara (31) per il quale la partecipazione del giudice non può essere ridotta a mera funzione notarile di attestazione dell'intervenuto accordo; il giudice, infatti, potrà ritenere inammissibile la mediazione nel caso di un ricorso palesemente infondato mentre preclusi devono intendersi i controlli sull'opportunità dell'atto conciliativo (32). In questo caso il presidente della commissione (33) fissa la trattazione della controversia con provvedimento depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta di mediazione ed il procedimento prosegue secondo le regole ordinarie.

4. Considerazioni conclusive. - Alla luce delle osservazioni fin qui svolte, a me pare, si debba esprimere una valutazione assai critica dei nuovi istituti, ennesima dimostrazione della superficialità con la quale il legislatore affronta la nostra materia, anche quando, come nel caso, si trova davanti ad un sistema compiuto che, dunque, può soltanto essere peggiorato.

L'art. 17 bis, infatti, mentre per un verso non introduce alcuna novità sostanziale, essendo, di fatto, gli istituti del reclamo e della mediazione riconducibili rispettivamente all'istituto dell'autotutela ovvero dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, per altro verso, in violazione degli artt. 3, 24 e 113 Cost. impone al ricorrente un sistema inutilmente complicato ed iniquo. Questi, infatti, è costretto a sopportare i tempi e gli oneri di un procedimento di revisione amministrativa che potrebbe non volere e sapere inutile per aver già conosciuto la posizione dell'amministrazione in sede di autotutela o di istanza di definizione concordata. L'amministrazione, per parte sua, invece, ha interesse a privilegiare questi nuovi istituti mortificando quelli preesistenti che, in ultima analisi, si rivelano per l'erario meno interessanti quando alla definizione segue obbligatoriamente un sostanziale abbattimento della sanzione.

I diversi rimedi deflattivi, poi, finiscono per convivere forzatamente con i nuovi senza le indispensabili norme di coordinamento. La sensazione conclusiva che si ha è che, ancora una volta, si è inciso su un sistema complessivamente valido rendendolo più debole e complicato

anziché garantire una più rapida conclusione delle controversie cui è riferito. Le novità introdotte, infatti, finiscono con il rendere il procedimento più gravoso ed anche più gravosa l'attività dei giudici tributari i quali, con ogni probabilità, proprio (e per assurdo) per controversie di minor valore, saranno costretti ad affrontare questioni nuove e di non immediata soluzione (34).

Note:

(Ž) Il presente lavoro è destinato agli Studi in onore del Prof. Andrea Parlato in corso di pubblicazione.

(1) Penso, per esempio, alla possibilità di affidare la decisione di controversie di valore esiguo ad un organo monocratico. Per alcune riflessioni sul giudice unico si veda: BATISTONI FERRARA - BELLÉ, *Diritto tributario processuale*, Padova, IV ed., 2011, 26 ss.

(2) Per le prime osservazioni sul tema si vadano: BATISTONI FERRARA - BELLÉ, *Diritto tributario processuale*, cit., 161 ss.; CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fisco*, 2011, 4997; A. RUSSO, *Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, ivi, 4843 e Id., *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992*, ivi, 5715.

(3) Ricordo che stando all'art. 17 bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, il valore delle controversie deve essere determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 12 del medesimo decreto. Pertanto, per valore della lite, "si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalle somme di queste".

(4) Si deve tuttavia rilevare che nell'ipotesi di accoglimento del reclamo, poiché il contribuente è obbligato ad avvalersi di un difensore, restano a suo carico le relative spese.

(5) Il richiamo alle norme del Titolo II, capo I, sezione I, del D.Lgs. n. 546/1992 ma, soprattutto, l'inciso contenuto nell'art. 17 bis, comma 9, per il quale in caso di silenzio (da intendersi come rifiuto) o per l'ipotesi di mancata mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso, sembrano avvallare l'ipotesi dell'atto introduttivo del processo come atto complesso che esprime contemporaneamente il reclamo e il ricorso e che può contenere la proposta di mediazione ed, anche, eventualmente, un'istanza cautelare (art. 47, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992).

(6) Non è infatti immaginabile un reclamo che si concentri su alcuni soltanto dei motivi del ricorso trascurandone altri. Il rischio, infatti, sebbene non fondato su una ragione giuridica, sarebbe quello di ridurre l'efficacia dei motivi del ricorso che non trovassero corrispondenza nel reclamo.

(7) In buona sostanza, mi pare che, rispetto al passato, in questo caso il ricorso debba forse contenere un semplice riferimento al reclamo nell'intestazione ma non sia necessario distinguere il contenuto dell'atto. Saranno, quindi, la sola intestazione ed una mera clausola di stile a trasformare il ricorso in "ricorso-reclamo". In questo caso, tuttavia, non sarà applicabile la giurisprudenza della Cassazione che ritiene inapplicabile la sanzione dell'inammissibilità quando l'indicazione mancante può facilmente desumersi dal contenuto dell'atto giacché, in questo caso, il reclamo, trova di fatto espressione nella sola intestazione (per questo aspetto si veda, fra le altre, Cass., SS.UU., n. 21170 del 31 ottobre 2005, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, 316 ss. con nota adesiva di Pistolesi, *Lo scambio fra "originale" e "copia" del ricorso introduttivo del processo tributario non ne comporta l'inammissibilità*).

(8) In *Bancadati Fisconline*.

(9) Rispettivamente sent. n. 360 del 27 luglio 1994 e sent. n. 56 del 24 febbraio 1995, entrambe in *Bancadati Fiscovideo*.

(10) *Disciplina dell'imposta sugli spettacoli*.

(11) *Tassa annuale sulle società, oggi abrogata*.

(12) *Corte cost.*, sent. n. 233 del 4 luglio 1996, ivi.

- (13) In questo caso, di applicare una soprattassa determinata per legge.
- (14) Sull'autotutela si veda, per tutti, STEVANATO, (voce) Autotutela (dir. trib.), in Enc. dir., III Agg., 1999, par. 7.
- (15) Tra le norme che impongono alle parti del rapporto un contraddittorio preventivo, ricordo, tra le altre: l'art 36 ter, DPR n. 600/1973 e l'art. 38, comma 6, DPR n. 600/1973.
- (16) Obiettivo perseguito, altresì, attraverso l'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000.
- (17) Sottolineo fin da adesso che la contestuale esclusione dell'applicazione dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 si traduce nella incomprensibile eliminazione di un rimedio deflattivo coerente e consequenziale, in linea, questo sì, con esigenze di sistema e di tutela.
- (18) Cfr. BELLÉ, La tutela cautelare nel processo tributario, estratto da Dir. e prat. trib., n. 1, 2005.
- (19) Il fatto che del reclamo siano investite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili non mi pare possa mutare i termini della questione.
- (20) Del resto anche la giurisprudenza della Corte di cassazione (cfr., tra le altre, le sentenze n. 451 del 17 gennaio 2002 e n. 4164 dell'11 aprile 1995 entrambe in Bancadati Fisconline) sembra escludere la possibilità di un'integrazione dell'attività istruttoria dopo la notificazione dell'accertamento.
- (21) Ricordo che l'art. 17 bis, al comma 10, stabilisce che "la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo".
- (22) Non si può escludere che la proposta di mediazione contenga, di fatto, anche un'accettazione di alcuni dei rilievi espressi nel reclamo.
- (23) Se, cioè, l'incertezza deve farsi discendere dalla natura della controversia (ed in questo caso si potrebbe pensare alle questioni di semplice estimazione di antica memoria) ovvero sono le circostanze di fatto e di diritto a rendere le controversie incerte (con la conseguenza che tutte le controversie, giacché discusse, dovrebbero essere ritenute inevitabilmente incerte).
- (24) Il principio di economicità, inteso come valutazione di opportunità in ragione del probabile esito negativo della controversia, mi lascia da sempre perplessa in quanto assolutamente indifferente alle ragioni della capacità contributiva. Per la prima volta il riferimento è apparso nell'art. 7 del DM 11 febbraio 1997, n. 37, rubricato Criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa in forza del quale "Tenuto conto delle rilevazioni previste dall'articolo 6 e della giurisprudenza consolidata nella materia, le direzioni dei Dipartimenti impartiscono direttive per l'abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio delle probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell'amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio. Ad analoga valutazione è subordinata l'adozione di iniziative in sede contenziosa".
- (25) Anche in questo caso manca una norma di collegamento che disciplini il rapporto con un'eventuale istanza di definizione concordata già formulata in sede di accertamento con adesione. Non è escluso, infatti, o non dovrebbe esserlo, che il contribuente possa già aver tentato questa via; occorre domandarsi, allora, se la motivata proposta di mediazione possa riproporre il contenuto dell'istanza con il rischio di un'inutile doppia valutazione della medesima proposta.
- (26) Ancorché non detto espressamente è intuitivo che motivazione e rideterminazione della pretesa debbano essere presenti anche nella proposta di mediazione formulata dall'ufficio. Ricordo che con riferimento alla conciliazione giudiziale conclusa fuori udienza la proposta preconcordata che l'ufficio deve depositare deve contenere (Circ. min., 23 aprile 1996, n. 98/E in Bancadati Fisconline) l'indicazione della commissione tributaria adita, i dati identificativi dell'ufficio finanziario e del ricorrente, la manifestazione della volontà di conciliare con l'esatta indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici unitamente alla liquidazione delle somme dovute in base all'accordo. Sullo stesso punto la Corte di cassazione (sent. n. 9223 del 15 febbraio 2007, in Bancadati Fisconline) ritiene

perfezionata la conciliazione stragiudiziale quando le parti abbiano definito la base imponibile (non essendo, invece, necessaria la definizione esplicita delle sanzioni), sia riportata una succinta motivazione delle ragioni che hanno indotto l'ufficio a proporre la conciliazione, l'accettazione incondizionata del ricorrente della proposta e delle somme liquidate, la data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e la sottoscrizione del ricorrente.

(27) Sulla conciliazione giudiziale si veda, per tutti, BATISTONI FERRARA, Conciliazione giudiziale (Diritto tributario), in Enc. dir., II, Agg., Milano, 1998, 229.

(28) Stante le modalità cui si perviene alla mediazione, che come sappiamo può essere proposta anche dal contribuente fuori udienza ed accettata dall'ufficio, la previsione dell'art. 48, comma 5, che inequivocabilmente in quel caso sottintende che l'atto depositato provenga dal solo ufficio, deve ritenersi applicabile alla mediazione in ogni caso e dunque a prescindere dalla provenienza della proposta.

(29) Secondo BATISTONI FERRARA, Conciliazione giudiziale: come, quando, perché, in Boll. trib., 1996, 1574, nonostante la norma faccia riferimento al presidente della commissione la competenza spetterebbe al presidente di sezione.

(30) Il versamento dell'intero importo o della prima rata deve avvenire entro venti giorni dalla data della comunicazione alle parti del decreto di estinzione del giudizio.

(31) Conciliazione giudiziale, cit., 235.

(32) FRANSONI, Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione, in Rass. trib., 2000, 1809. Interpreta diversamente la conciliazione TOSI (Fisco, 1996, 11129) che, muovendo dal principio di indisponibilità del credito tributario, attribuisce alle commissioni il potere di sindacare nel merito la conciliazione.

(33) La competenza spetta, in verità, di norma, al presidente della sezione (in questo senso cfr BATISTONI FERRARA, Conciliazione giudiziale: come, quando, perché, cit., 1574).

(34) È facile immaginare, per esempio, che tra qualche tempo, tra le altre, verrà posta la questione dell'impugnabilità o meno del rigetto del reclamo.

Archivio selezionato: Dottrina

RECLAMO E MEDIAZIONE FISCALE. UN NUOVO STRUMENTO DI CONVERGENZA TRA GLI INTERESSI DEL CITTADINO E DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE (*)

Riv. dir. trib., fasc.9, 2012, pag. 809

MARCELLA MARTIS

Classificazioni: MEDIAZIONE - In genere

SOMMARIO: 1. Impostazione del tema di indagine. - 2. Inquadramento sistematico. Breve disamina e aspetti preliminari dell'istituto. - 3. Reclamo e mediazione. Fase processuale eventuale. - 4. Rapporto mediazione/accertamento con adesione. - 5. Rapporto mediazione/conciliazione giudiziale. - 6. Problematiche legate all'organo deputato a curare la mediazione. - 7. Ambito applicativo del reclamo. - 8. Mediazione e diritto di difesa. - 9. Mediazione, accertamento esecutivo e sospensione della riscossione. - 10. Mediazione e spese processuali. - 11. Brevi cenni sull'esperienza Europea. - 12. Fase precontenziosa in Francia. - 13. Repubblica Federale Tedesca. - 14. L'esperienza spagnola. - 15. Osservazioni conclusive.

1. Impostazione del tema di indagine. - Le riflessioni che formano oggetto di questo scritto sono state sollecitate dalla recente introduzione nell'ambito del diritto tributario del nuovo istituto del reclamo-mediazione, attraverso il quale il legislatore ha inteso fornire al contribuente un ulteriore strumento per la risoluzione stragiudiziale delle controversie con l'amministrazione finanziaria rispetto alle misure deflative già presenti nell'ordinamento tributario.

Si tratta di un argomento di palpitante attualità che è già stato ampiamente analizzato in dottrina (1), in considerazione del fatto che l'istituto, accanto ad una innegabile portata innovativa, presenta non poche problematiche di carattere applicativo (2).

Il nuovo strumento si inserisce, peraltro, in quel filone che ha recentemente potenziato il sistema di risoluzione stragiudiziale delle controversie nel processo civile attraverso l'introduzione di strumenti simili, primo tra tutti la mediaconciliazione nel processo civile (3). Occorre tuttavia precisare, come i due istituti, pur perseguendo la medesima finalità di ridurre le pendenze processuali (4), presentino, in realtà, una struttura totalmente differente (5).

Il presente saggio si propone di avviare una indagine sul reclamo e la mediazione tributaria finalizzata ad approfondirne le caratteristiche e le declinazioni applicative, specie alla luce di una normativa che di certo non soddisfa il requisito della completezza e della sistematicità.

Da ultimo, nel prosieguo del presente lavoro, si procederà ad una sintetica disamina di alcune esperienze straniere, soprattutto quelle di alcuni Stati dell'Unione Europea più vicini alla nostra tradizione e cultura giuridica. Tale analisi permetterà di cogliere quel processo evolutivo, effettivamente auspicato da diversi decenni, tendente ad allineare anche il nostro sistema fiscale, con quello degli altri competitori europei.

2. Inquadramento sistematico. Breve disamina e aspetti problematici dell'istituto. - L'art. 39, comma 9, del DL 6 luglio 2011, n. 98 (convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ed, ulteriormente emendato con il DL 13 agosto 2011, n. 138, quest'ultimo convertito con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011 n. 148, entrato in vigore il 17 settembre 2011), inserisce, all'interno del D.Lgs. n. 546/1992 (Disposizioni sul processo tributario), l'art. 17 bis, che disciplina il reclamo e la mediazione.

Da una semplice lettura dell'art. 17 bis, emerge come il legislatore abbia introdotto un nuovo strumento con l'obiettivo di deflazionare il contenzioso di importo ridotto (6), al fine di alleggerire il carico di lavoro delle Commissioni tributarie.

La ragione si potrebbe ravvisare nella circostanza che l'accertamento con adesione, istituto precedentemente introdotto con il medesimo intento, avrebbe fallito il proprio scopo, rivelandosi inidoneo a perseguire quello che era il fine essenziale dello stesso, ovvero l'instaurazione di un concreto contraddittorio con l'amministrazione finanziaria.

Il reclamo, viene, pertanto, ad interporsi tra l'esito negativo dell'accertamento con adesione e l'avvio della lite con la notifica del ricorso e la successiva costituzione in giudizio dinanzi alla Commissione tributaria competente, considerato che, l'art. 17 bis non prevede affatto l'esclusione del procedimento dell'accertamento con adesione per gli atti suscettibili di reclamo. In sostanza, la strada che si vuole attualmente percorrere è quella della deprocessualizzazione del diritto tributario tramite un apposito filtro amministrativo di rideterminazione della pretesa. Passando ad un esame del merito della nuova disciplina, si evidenzia che il termine di entrata in vigore del nuovo istituto è stato fissato per la data del 1° aprile 2012.

Siffatto procedimento si articola in due distinti momenti, di cui uno necessario a carattere amministrativo (cd. "reclamo" (7)), che si svolge nanti all'Agenzia delle Entrate (8) ed, un'altro, processuale e solo eventuale (9), che si attiva unicamente nell'ipotesi in cui non vi sia stato un intervento risolutivo della controversia da parte dell'Ufficio. Quest'ultima fase si radica in un momento successivo all'atto di reclamo e si svolge dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, secondo la disciplina propria del processo (10).

Pertanto, il reclamo dal punto di vista del contenuto, assume le vesti di un vero e proprio ricorso. La normativa che disciplina il nuovo istituto, infatti, richiama gli artt. 12, 18, 19, 20, 21 ed il 4 comma dell'art. 22 sul processo tributario (11), da cui si desume che tale procedimento si caratterizza nella presentazione di un vero e proprio ricorso all'autorità (Direzione Provinciale o Direzione Regionale) che ha emanato l'atto impugnato, munito di tutti quegli elementi richiesti a pena di inammissibilità dalla normativa sul ricorso, compresa la documentazione che il ricorrente avrebbe dovuto produrre direttamente nel processo (12).

Lo stesso legislatore precisa che nell'ipotesi in cui non si pervenga né all'annullamento dell'atto, né ad un consenso su una proposta di mediazione, *"il reclamo produce gli effetti del ricorso"*(13).

In pratica l'atto che si notifica all'Ufficio, ha tutte le caratteristiche di un vero e proprio ricorso che, nella sua fase iniziale, ha l'effetto di un reclamo: *la fase di riesame amministrativo si interpone tra notifica del ricorso/reclamo e costituzione in giudizio: il buon esito del riesame evita la costituzione in giudizio* (14).

Nel reclamo il contribuente può chiedere l'annullamento (parziale o totale) dell'atto, oppure formulare una proposta di mediazione con la rideterminazione della pretesa.

La circostanza che l'art. 17 bis preveda la possibilità per il contribuente di avanzare un'istanza di annullamento totale o parziale della pretesa, ha indotto parte della dottrina ad assimilare la natura del reclamo a quella di una istanza obbligatoria di autotutela (15).

Inoltre, quando si parla di annullamento parziale, sembra doversi intendere che l'Agenzia delle Entrate possa limitare la propria pretesa, non solo incidendo sull'aspetto meramente quantitativo, ma anche modificando i contenuti e le motivazioni dell'atto.

Tale ultima conclusione genera delle perplessità, in quanto se si forma il consenso sull'annullamento parziale, non sorgono problemi, ma se sulla pretesa ridotta il contribuente decide comunque di andare in giudizio, sembrerebbe non essere più individuabile una corrispondenza tra i contenuti del ricorso e quelli dell'atto impugnato, parzialmente modificato.

In questo caso è sorto il dubbio se possa essere ammessa la proposizione di motivi aggiunti, o se si debba semplicemente ipotizzare che l'annullamento parziale modificativo possa essere disposto solo quando sull'atto residuo il contribuente sia disposto a prestare acquiescenza.

Tra le due alternative sopra esposte, si ritiene perseguibile, quale ipotesi più coerente con il sistema, quella in forza della quale quando il legislatore, nell'art. 17 bis, si esprime in termini di annullamento parziale, intenda, in realtà, riferirsi ad una semplice riduzione quantitativa della pretesa, rinviando alla mediazione vera e propria (dove è ravvisabile un consenso tra amministrazione e contribuente), una riconsiderazione dei contenuti dell'atto impugnabile (16).

Nell'ipotesi in cui l'Ufficio non intenda accogliere la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale istanza formulata dal contribuente, può proporre, a sua volta, una proposta di mediazione (17).

Infatti, un elemento innovativo, idoneo a caratterizzare la fase amministrativa di tale procedimento, è rappresentato dalla possibilità per le parti di sperimentare il tentativo di definizione concordata della pretesa cioè, appunto, la mediazione.

Tuttavia, mentre in capo al contribuente è prevista una mera facoltà di formulare una proposta di mediazione, per l'Agenzia delle Entrate, è stata ipotizzata la previsione di un vero e proprio obbligo (18).

Siffatta considerazione è foriera di dubbi. Infatti, lo stesso soggetto che ha emesso il provvedimento oggetto di lite, sembrerebbe, poi tenuto "obbligatoriamente" a rimetterlo in discussione.

Dal punto di vista delle materie in cui è utilizzabile il nuovo istituto non si ravvisano limiti, potendosi esperire il reclamo e la mediazione avverso tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate (19).

La mediazione si applica alle stesse controversie per le quali vale l'obbligo del reclamo e, come sopra visto, può essere contenuta nello stesso atto di ricorso/reclamo (quale proposta avanzata dal ricorrente), oppure, dovrà essere presentata dall'Ufficio, in sede di valutazione del reclamo stesso, previa analisi della sostenibilità della pretesa, dell'economicità dell'azione amministrativa, dell'incertezza delle questioni controverse.

In sostanza, o viene accolto il reclamo del contribuente, o viene accolta l'eventuale proposta di mediazione contenuta nello stesso, ovvero è lo stesso Ufficio a formulare una proposta di mediazione.

Ci troviamo, di fatto, di fronte ad una conciliazione giudiziale trasformata in mediazione, semplicemente anticipata rispetto all'instaurazione del processo.

3 Reclamo e mediazione. Fase processuale eventuale. - Decorsi novanta giorni dalla notifica del reclamo senza che il contribuente abbia ricevuto la risposta da parte dell'Ufficio, o senza che sia stata conclusa la mediazione, come sopra evidenziato, il citato reclamo è suscettibile di trasformarsi, per *fictio iuris*, in ricorso e, da tale momento, decorre il termine di trenta giorni, previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, per la costituzione in giudizio, a pena di inammissibilità (20).

I trenta giorni decorrono o dalla data di comunicazione dell'atto con cui l'Ufficio rigetta il reclamo, oppure lo accoglie solo in parte; o, infine, con l'inutile decorso del medesimo termine di novanta giorni dalla data di presentazione dello stesso reclamo (21), dal quale non sia scaturito né un accoglimento, né una conclusione positiva della mediazione (22).

Anche la parte resistente, sarà tenuta a costituirsi in giudizio, secondo le ordinarie regole di cui all'art. 23 del D.Lgs. 546/1992.

Non senza trascurare che il reclamo rappresenterà un rimedio alternativo alla conciliazione giudiziale (23).

4. Rapporto mediazione/accertamento con adesione. - In primo luogo, come sopra anticipato, il nuovo istituto si inquadra, senz'altro, tra quelli deflativi del contenzioso tributario. Il più simile tra gli strumenti che perseguono il medesimo obiettivo è rappresentato dall'accertamento con adesione (o concordato) (24) disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997 (25).

Infatti, dopo una lunga evoluzione, a partire dal 1997, il legislatore ha riconosciuto chiaramente la necessità della collaborazione e del contraddittorio nel rapporto tra fisco e contribuente (26), sia per assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, e i diritti del contribuente e la capacità contributiva, dall'altro, sia per essere in linea con le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente.

È, d'altro canto, pacifico che attualmente il sistema tributario tenda a garantire una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una definizione agevolata della materia del contendere.

Pertanto, sulla base di quanto previsto dalle norme sull'accertamento con adesione, l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, pervengono ad una determinazione concordata; ciò può avvenire, da un lato, su impulso dell'Ufficio, tramite l'emanazione di un invito a comparire in cui vengono indicati i periodi di imposta ancora suscettibili di accertamento, o in seguito ad accessi, ispezioni o verifiche, dall'altro, per iniziativa del contribuente.

Tale procedimento si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni.

Fatta questa breve premessa, appare chiaro come il reclamo costituisca quasi una duplicazione dell'accertamento con adesione, la cui applicazione pratica non viene esclusa dal neonato istituto.

Il legislatore non ha, infatti, previsto l'esclusione della fase del contraddittorio per gli avvisi con reclamo.

Orbene, inanellare due procedimenti abbastanza simili tra loro, che hanno il solo effetto di dilatare i tempi per la riscossione dell'imposta, sembrerebbe quasi un controsenso (27). Né può tacersi che tale contrapposizione parrebbe anche in controtendenza con il volere del legislatore il quale, con l'introduzione "dell'avviso di accertamento esecutivo", ha chiaramente manifestato l'intenzione di voler dimezzare i tempi intercorrenti tra la notifica dell'atto e il pagamento del dovuto (28).

È allora doveroso chiedersi quale sia il rapporto che viene a crearsi tra l'accertamento con adesione e il nuovo procedimento di reclamo.

Dal punto di vista pratico tali istituti coesistono, in considerazione del fatto che l'adesione è cronologicamente precedente il ricorso, o meglio sospende i termini per proporlo, e precede, ovviamente, anche la proposizione del reclamo. In dottrina (29) sono stati, pertanto, manifestati dei legittimi dubbi circa il coordinamento tra i due istituti, ritenendosi, unanimemente, che nell'ipotesi in cui dovesse fallire l'adesione, sarebbe allora inutile esperire, quasi nell'immediatezza, il reclamo/mediazione.

In sostanza, se gli uffici non manifestano la volontà di concordare nella fase dell'accertamento con adesione, non si capisce perché dovrebbero mediare successivamente, a fronte degli stessi elementi riproposti da controparte.

Da quanto esposto emergono, pertanto, delle perplessità legate all'utilizzo della mediazione come istituto aggiuntivo all'accertamento con adesione (30), considerato che i due strumenti deflattivi tendono quasi a sovrapporsi (31). Sarebbe stato opportuno, al contrario, coordinare le due modalità di composizione stragiudiziale (32).

5. Rapporto mediazione/conciliazione giudiziale. - La stessa duplicazione sopra delineata, è stata riscontrata anche con la procedura di conciliazione giudiziale ex art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 (33), nonostante il dato letterale del decreto legge in commento, all'art. 17 bis, preclude la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale ex art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 "*tout court*" nelle controversie di valore inferiore ai ventimila euro. In pratica la mediazione tributaria avrebbe l'effetto di assorbire la funzione della conciliazione giudiziale in tutti i casi in cui il reclamo/mediazione non dovesse perfezionarsi.

È di palmare evidenza che tale esclusione è stata resa necessaria al fine di evitare la "*duplicazione di istituti transattivi di portata quasi equipollente*"(34).

In ogni caso, in relazione alle modalità di perfezionamento della mediazione, il comma 8 dell'art. 17 bis, richiama le disposizioni relative alla conciliazione giudiziale, senza eccezioni, previa valutazione della loro compatibilità (35).

Per tale motivo, considerato il silenzio espresso sul punto nel testo di legge, si ritiene applicabile anche il disposto del comma 6 dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, che prevede la riduzione del quaranta per cento delle sanzioni irrogabili nell'ipotesi in cui la mediazione vada a buon fine (36).

Si esclude che tali somme possano essere rateizzate in dodici rate trimestrali, così come al contrario previsto in sede di conciliazione, che concede simile possibilità nell'ipotesi in cui l'importo dovuto superi i cinquantamila euro.

Infatti, nell'ambito della mediazione si parla di controversie di valore non superiore a ventimila euro, per cui di fatto non sono ammesse più di otto rate.

Occorre da ultimo evidenziare come l'introduzione nell'ordinamento tributario dell'istituto del reclamo-mediazione, abbia reso ancora più vivace il dibattito relativo alla compatibilità degli strumenti consensuali con il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Anche per il procedimento introdotto con l'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, analogamente a quanto già avvenuto per l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale (37), la dottrina si è infatti interrogata se l'eventuale accordo raggiunto tra contribuente e amministrazione finanziaria, comporti un superamento del sopra citato principio dell'indisponibilità (38).

Sostanzialmente si dubita che i recenti interventi legislativi possano vulnerare tale fondamentale principio, tanto da indurre a verificare se, in questa fattispecie, si possa ancora parlare o meno di indisponibilità dell'obbligazione, o se essa, invece, debba considerarsi un accordo tra le parti fino ad assumere, in certi contesti, natura transattiva. Nonostante le diffuse critiche sull'argomento, che in questa sede non verranno approfondite, è stata fornita una giustificazione, anche condivisibile, circa la compatibilità tra altri istituti deflattivi e il principio sopra enunciato. Solo per citare un esempio, nel campo dell'accertamento con adesione, parte della dottrina ha sostenuto che in tale fattispecie non ci fosse un completo abbandono del principio dell'indisponibilità, ma che ci si limitasse soltanto ad intervenire nella singola

fattispecie in presenza di riscontrati dubbi sulla bontà del presupposto impositivo. Diverso, parrebbe il caso dello strumento del reclamo/mediazione, nel quale sembrerebbe che il legislatore stia, di fatto, rinunciando al canone dell'indisponibilità tributaria. Difatti, tale istituto, diversamente da quelli introdotti in precedenza, sembrerebbe consentire all'amministrazione finanziaria di comporre delle liti, pur certe nel presupposto impositivo, al solo fine di evitare l'alea di un giudizio, il cui esito non è mai certo (39).

6. Problematiche legate all'organo deputato a curare la mediazione. - Una ulteriore perplessità che emerge dalla disciplina recentemente introdotta, deriva dalla circostanza che il tentativo di mediazione dipende dallo stesso organo che ha emanato l'avviso di accertamento (sia pure da strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili).

È, infatti, evidente che, anche se verranno istituite delle apposite articolazioni dell'Agenzia alle quali demandare la trattazione dei reclami, tali Uffici appartengono, comunque, alla stessa amministrazione che ha emesso l'atto reclamato (40).

In sostanza, l'esame e l'istruttoria sul reclamo proposto non vengono affidati ad un soggetto terzo, quale dovrebbe essere il mediatore, e ciò potrebbe impedire di pervenire ad un esame del reclamo con una piena libertà di giudizio. Il "mediatore", infatti, dovrebbe avere dei connotati di terzietà, indipendenza e neutralità che in questo caso non sembrano sussistere (41).

Questa è la conclusione da più parti evidenziata, con l'ovvia conseguenza che in mancanza della devoluzione della lite ad un soggetto posto in posizione di terzietà (42), verrebbe meno il cd. filtro amministrativo (43).

7. Ambito applicativo del reclamo. - L'ambito applicativo del reclamo è individuato dal richiamo all'art. 19 del decreto legislativo sul contenzioso tributario. Si ritiene, pertanto, che possano formare oggetto di reclamo solo gli atti impugnabili individuati dalla norma citata. Viene, invece, espressamente esclusa la possibilità di utilizzare tale procedimento relativamente agli atti riguardanti il recupero di aiuti di Stato.

Peraltro, ci sono altri atti, di valore indeterminabile, che l'articolo non richiama, ma che sono pacificamente impugnabili, per esempio controversie su agevolazioni non quantificabili, su provvedimenti autorizzatori come quelli che riguardano l'attribuzione o la cancellazione della partita Iva: in tutti questi casi, il valore indeterminabile della pretesa, avrebbe l'effetto di escludere la procedura di reclamo.

Un'ulteriore problematica rilevante ai fini dell'applicabilità del reclamo tributario, è rappresentata dall'individuazione del corretto valore da attribuire a quelle controversie, aventi ad oggetto avvisi di accertamento in rettifica delle perdite.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 9/E del 19 marzo 2012, in relazione al reddito d'impresa, distingue varie fattispecie. Da un lato, l'ipotesi in cui l'accertamento riduca o azzeri una perdita dichiarata, senza accertare, di fatto, alcun reddito. Dall'altro, analizza la diversa fattispecie in cui dall'accertamento emerga anche un imponibile, o comunque un'imposta dovuta.

Nel primo caso, al fine determinare il valore dell'accertamento, sarà necessario calcolare la cd. "imposta virtuale", che si ottiene applicando, le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento, all'importo derivante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile, e quella accertata.

Nel secondo esempio considerato, il valore della lite sarà pari all'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", calcolata secondo il criterio sopra riportato, e l'imposta "effettiva" commisurata al reddito accertato (44).

L'impostazione assunta dall'amministrazione finanziaria, che di fatto calcola sempre l'imposta "virtuale" sugli accertamenti di rettifica delle perdite, risulta condivisibile, in quanto una diversa interpretazione che ritenesse nullo il valore della maggior imposta accertata e non tenesse in considerazione l'imposta "virtuale", potrebbe pregiudicare l'utilizzo del neonato istituto (45).

A tal riguardo, è infatti opportuno evidenziare come, nella minor perdita accertata sia insito un valore "latente", identificabile nella cd. "imposta virtuale". Tale valore assumerà nuovamente rilevanza nei successivi anni d'imposta, nei quali, a seguito del riporto della perdita, si ridurrà l'imposta dovuta.

Quanto alla possibilità di estendere il reclamo anche alle ipotesi di diniego di rimborso, originariamente si riteneva che la norma fosse stata elaborata avendo riguardo agli atti impositivi, in particolare, agli atti di accertamento; tuttavia, poiché l'art. 17-bis, si limitava, forse troppo genericamente, a richiamare l'art. 19 del D.Lgs. si è ritenuto, quanto meno ad una prima disanima della norma, di includere anche le controversie di rimborso all'interno della categoria degli reclamabili.

Altra perplessità concerneva l'applicazione del procedimento di reclamo a quelle ipotesi in cui alla richiesta di rimborso del contribuente, fosse seguito il silenzio dell'amministrazione, considerato che in tale ipotesi sembrerebbe mancare, in sostanza, un atto in senso formale.

Attualmente, nonostante i dubbi manifestati dalla dottrina (46), anche alla luce dei chiarimenti offerti dalla prassi, si ritiene che la mediazione potrà essere esperita anche in relazione al rifiuto tacito di rimborso. Tale conclusione produce l'effetto di garantire la tutela del contribuente anche nell'ipotesi di un atteggiamento "inerte" dell'amministrazione finanziaria e, nel contempo, evita una disparità di trattamento rispetto alle ipotesi di diniego espresso di rimborso.

8. Mediazione e diritto di difesa. - Un ulteriore profilo di criticità, è rappresentato dall'eccessiva dilatazione dei tempi di instaurazione della lite a seguito dell'applicazione dell'art. 17 bis. Infatti, dopo la notificazione dell'atto impositivo, il reclamo, come detto, deve essere proposto entro sessanta giorni. Da tale momento decorre, in capo all'Ufficio, un ulteriore termine di novanta giorni, per verificare la fattibilità della proposta che proviene dal contribuente (cosicché i giorni necessari per l'instaurazione sarebbero in totale centocinquanta). Orbene, decorsi novanta giorni, senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza essere giunti ad alcun accordo sulla mediazione, il reclamo, produrrà gli effetti di un ricorso. In seguito il contribuente, dovrà depositare, entro i successivi trenta giorni, un esemplare del reclamo presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale. Siffatto deposito produrrà l'effetto di una costituzione in giudizio ex art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992. A questo punto anche la parte resistente, sulla base del disposto di cui all'art. 23 dovrà costituirsi in giudizio depositando le proprie controdeduzioni.

Devesi considerare, inoltre, la possibilità offerta al contribuente di avvalersi anche dell'accertamento con adesione. Successivamente all'utilizzo di tale strumento può concretamente ipotizzarsi che la trattazione della causa avverrà decorso quasi un anno, e ciò in totale compressione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., nonché dell'art. 111, sulla ragionevole durata del processo (47).

D'altro canto il legislatore, come dianzi precisato, sembrerebbe aver del tutto trascurato la circostanza che l'amministrazione finanziaria sarà immediatamente a conoscenza della strategia difensiva del contribuente fin dalla prima fase amministrativa.

Tale aspetto è a dir poco singolare, considerato che il reclamo è sostanzialmente disaminato dallo stesso soggetto che ha emesso l'atto suscettibile di impugnazione. Né può avere rilievo la circostanza che la gestione del reclamo verrà assicurata tramite la previsione di apposite strutture dell'Agenzia delle Entrate, trattandosi, infatti, di medesime organizzazioni dello stesso Ente.

È palese, pertanto, che poiché la fase amministrativa, si svolge a ricorso già presentato e, quindi, con documenti e produzioni probatorie già note all'Ufficio, ciò implichi, per l'appunto, una piena conoscenza da parte dell'Ente impositore della strategia difensiva che il ricorrente seguirà nel processo.

9. Mediazione, accertamento esecutivo e sospensione della riscossione. - Merita una riflessione anche la circostanza che il legislatore non abbia coordinato il reclamo con la disciplina

dell'accertamento, in particolare il rapporto intercorrente tra il reclamo e l'esecutività dell'accertamento stesso. Infatti, la disposizione normativa più volte richiamata omette qualsiasi riferimento all'avvio della riscossione coattiva ed all'eventuale concessione della sospensione cautelare (48).

L'art. 29 del DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito con la legge 30 luglio 2010, n. 122, si limita semplicemente a specificare che a decorrere dal 1° ottobre 2011, l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, costituiscono titolo esecutivo (49). Pertanto, a partire dal 1° ottobre, l'Agente della riscossione provvederà all'esazione coattiva delle somme pretese, non più in base al ruolo e con la notifica della cartella di pagamento, fino a quella data previsto dal DPR n. 602/1973, ma in ragione di tali atti, e a seguito della notifica dei medesimi.

Pertanto, l'Ente impositore, pur nelle more della disamina del reclamo da parte dell'amministrazione finanziaria, avrebbe, in linea teorica, la possibilità di avviare l'esecuzione coattiva. Infatti, seppur l'art. 29, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 78/2010, preveda la sospensione dell'esecuzione forzata per centottanta giorni dall'affidamento del carico tributario all'Agente della riscossione, tale norma nulla dice in merito ad una eventuale sospensione di azioni cautelari e conservative (50).

Sul punto, si è del parere che per quanto la proposizione del reclamo non abbia l'effetto di provocare la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato (51), tuttavia, considerata la finalità cui tende il nuovo istituto, parrebbe quasi un atto dovuto concedere siffatta misura cautelare (52).

Tale conclusione è peraltro confortata dal disposto dell'art. 2-quater, comma 1-bis, del DL n. 564/1994, che attribuisce all'amministrazione, oltre al potere di annullare o di revocare un atto illegittimo o infondato, anche quello di sospendere gli effetti dell'atto.

Detta istanza, da ritenersi incidentale al procedimento di reclamo, potrà essere inserita o contestualmente all'atto introduttivo del reclamo, oppure tramite un atto separato. La durata dell'eventuale concessione della sospensione sarà, ovviamente limitata all'esaurimento del procedimento di mediazione.

10. Mediazione e spese processuali. - Anche in ordine al regime delle spese processuali vi sono alcune peculiarità di cui si deve necessariamente tener conto. Infatti, la norma prevede che la parte soccombente sia tenuta a restituire, oltre alle spese del processo, una ulteriore somma pari al cinquanta per cento delle spese del giudizio, con la finalità di rifondere le spese sostenute per l'applicazione di tale istituto.

In sostanza, nulla è dovuto *ex se* per il procedimento di reclamo se questo si conclude con l'accoglimento del reclamo medesimo o con la mediazione (53).

Infine, la norma stabilisce (al di fuori dei casi di soccombenza reciproca), che la Commissione tributaria possa disporre la compensazione delle spese di giudizio, soltanto in presenza di giusti motivi indicati espressamente nella motivazione che siano idonei a giustificare la mancata adesione della parte soccombente alla proposta di mediazione.

11. Brevi cenni sull'esperienza Europea. - Come anticipato in premessa, tra gli scopi del presente contributo, vi è anche quello di delineare l'istituto del reclamo attraverso una breve indagine di alcuni ordinamenti tributari Europei. Un simile approccio è, d'altro canto, fondamentale per comprendere la genesi del suindicato istituto e per cogliere le finalità cui si è ispirato il legislatore italiano all'atto della sua introduzione nel nostro sistema tributario (54).

Infatti, *conoscere le basi del diritto tributario comparato è essenziale per capire la tassazione in generale... è la comparazione che fornisce nuove prospettive da cui partire per comprendere meglio i principi basilari che caratterizzano un particolare sistema fiscale nazionale; è l'apertura verso nuovi orizzonti e la conoscenza delle disuguaglianze che danno spesso spunto a riflessioni critiche e costruttive* (55).

Appare essenziale, pertanto, un richiamo a quegli ordinamenti che prevedono dei filtri preventivi di accesso alla giurisdizione, in cui la "*macchina del contenzioso*" sembrerebbe funzionare.

In particolare, per poter realmente comprendere le ragioni che hanno condotto il legislatore italiano a regolamentare con una espressa previsione, un istituto come il reclamo, è imprescindibile richiamare brevemente il sistema tributario di quei Paesi appartenenti all'area comunitaria europea (56), caratterizzati da simili valori istituzionali e normativi, nonché da una identica tradizione culturale giuridica (57).

È proprio dalla disamina di queste esperienze (58) di respiro europeo che è possibile cogliere interessanti stimoli e spunti di riflessione sull'argomento (59), utili per verificare se l'esperimento di una fase extragiudiziale svolta in contraddittorio con il contribuente, sia effettivamente in grado di attenuare il cd. fenomeno di "litigiosità fiscale" (60).

Devesi, quindi, verificare l'esistenza o meno di procedimenti *pre-giurisdizionali* (facoltativi oppure obbligatori) nell'ambito dei Paesi ricadenti nell'area comunitaria, da attivare prima di ricorrere all'autorità giudiziaria.

Da tale confronto emergono una diversità di modelli organizzativi, dal sistema misto spagnolo, nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo e tributario e giurisdizione ordinaria, a quello dualistico francese, caratterizzato da una giurisdizione civile ed una amministrativa, fino ad arrivare ad un sistema con una giurisdizione speciale tributaria, quale quello tedesco.

Il *leitmotiv* che contraddistingue la giurisdizione tributaria nei paesi sopra citati è rappresentato dalla diffusione del cd. "filtro pre-giurisdizionale", che persegue lo scopo di evitare che un sistema tributario di massa (elemento comune nella maggior parte degli ordinamenti europei), si trasformi anche in "*un sistema contenzioso di massa*"(61).

Al contrario, in Italia, la tendenza, fino a pochi decenni or sono, era quella di prevedere quale unico rimedio avverso errate pretese fiscali, il ricorso alle Commissioni tributarie o alle altre magistrature competenti. Tale approccio si rivelava, di fatto, del tutto differente da quello adottato nei sopra citati Paesi, nei quali la maggior parte delle vertenze tributarie veniva risolta in sede amministrativa, e ciò, ovviamente, causava legittimi dubbi in ordine al corretto esercizio della giurisdizione nel nostro Paese (62).

Oggi la riforma tributaria, ed una nuova visione dei rapporti tra fisco e cittadino, hanno contribuito ad allineare il sistema tributario italiano a quello degli altri Paesi europei (63).

Stiamo assistendo, in pratica, ad una sorta di adeguamento spontaneo dell'ordinamento italiano alla legislazione degli altri Stati comunitari (64), quale portato di un processo che, in effetti, era già da tempo avviato (65).

Sicuramente, tra i numerosi strumenti introdotti negli anni dal legislatore italiano, si può cogliere un tentativo di incentivare la soluzione amministrativa delle controversie nel diritto tributario, nell'istituto giuridico dell'autotutela (66), che consente all'amministrazione finanziaria di intervenire su eventuali errori commessi dalla medesima anche a favore del contribuente, nell'ottica di una corretta applicazione delle norme che deve ispirare l'azione amministrativa.

Anche la legge sul procedimento amministrativo (67) ha modificato il rapporto tradizionalmente esistente tra amministrazione fiscale e cittadino, favorendo una costante evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente in una progressiva e crescente partecipazione del privato nell'esercizio della funzione amministrativa.

Lo stesso rilievo può essere attribuito anche allo Statuto dei diritti del contribuente (68) che ha rappresentato una ulteriore occasione per far progredire e migliorare il complesso dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, sancendo una sorta di carta dei diritti sullo stesso.

Da questa breve premessa emerge che il panorama tributario italiano negli ultimi anni si è contraddistinto per l'emanazione di numerose norme tendenti a migliorare i rapporti tra fisco e

contribuente, formandosi, in tal modo, una base importante per la previsione dell'istituto del reclamo e della mediazione nella materia tributaria.

12. Fase precontenziosa in Francia. - Nel panorama europeo esistono, come detto, varie tipologie di filtri di accesso alla giurisdizione.

Per quanto concerne la Francia (69), è operativa una procedura preliminare di reclamo (70) amministrativo avverso l'atto impositivo che, configurandosi come una fase amministrativa necessaria per accedere al processo, assume un ampio rilievo.

Infatti, già con la legge del 27 dicembre 1927, venne introdotto l'istituto della *réclamation préalable*. Tale strumento ha da subito introdotto indubbi vantaggi, sebbene nella sua prima incarnazione avesse una portata decisamente limitata, applicandosi, di fatto, alle sole contestazioni relative all'accertamento delle imposte dirette.

Grazie alla *réclamation préalable*, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di sottoporre ad un vaglio accurato il caso sottoposto al suo esame (71), analizzando le contestazioni evidenziate da controparte e provvedendo, se del caso, anche ad una rettifica *in melius* per il contribuente (72).

Ciò che caratterizza la fase *préalable*, è l'individuazione di una spiccata efficienza ed una tendenziale imparzialità in capo agli organi amministrativi che la gestiscono. Ciò favorisce, in una percentuale altissima, la soluzione dei conflitti; infatti, nelle poche ipotesi in cui il filtro amministrativo non conduce ai risultati sperati, poiché non è stato in grado di prevenire la fase contenziosa, il giudice adito normalmente conferma, le conclusioni cui era pervenuto l'organo amministrativo nella fase precontenziosa.

L'esperienza positiva che deriva dalla legge del 1927 che, come precisato, in verità manifestava dei limiti di applicazione per materia, ha indotto il legislatore francese ad estendere siffatto istituto anche al contenzioso originato dall'accertamento delle imposte indirette (73). Scelta che derivava dall'orgoglio e dallo spirito di emulazione dell'alta burocrazia (74) che "*preferisce convincersi da sé di avere talora sbagliato, giovandosi a tal fine dell'aiuto del cittadino, che è sollecitato così a formulare reclami, piuttosto che sentirsi quasi sistematicamente giudicata e spesso sconfessata da un giudice più o meno estraneo al suo ambito ... il cui ruolo si preferisce rendere marginale e residuale*"(75).

Da un punto di vista strettamente procedurale, è opportuno sottolineare che la fase preliminare davanti all'amministrazione, rappresenta un passo obbligatorio per il contribuente, ed è totalmente esente da formalità, potendo anche assumere la forma di una lettera raccomandata, redatta personalmente dal contribuente, oppure da un rappresentante con mandato o da un avvocato.

Il reclamo deve essere presentato all'amministrazione, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo alla notificazione di un avviso *de mise en recouvrement du rôle* o, in mancanza, al pagamento spontaneo dell'imposta da parte del contribuente.

Successivamente a detta istanza, ha inizio l'istruzione del reclamo, a cura dell'agente del servizio incaricato dell'accertamento che, entro il termine di sei mesi, prorogabile di ulteriori tre mesi, deve assumere una decisione che viene comunicata al contribuente tramite raccomandata.

Nell'ipotesi in cui la *décision préalable*, dovesse rigettare, totalmente o parzialmente la richiesta formulata, la normativa prevede che venga congruamente motivata la determinazione assunta.

Nel caso in cui, al contrario, l'amministrazione dovesse ritenere opportuno non rispondere, troverà applicazione il cd. silenzio-rifiuto. Inoltre, lo stesso Ente impositore potrà decidere di sottoporre direttamente all'Autorità giudiziaria, il caso esaminato dalla medesima amministrazione.

È importante precisare che, nell'ambito dell'ordinamento tributario francese, l'esperimento del reclamo non ha l'effetto di sospendere l'obbligo del contribuente di pagare l'imposta contestata, a meno che all'interno dell'istanza non sia stata evidenziata la volontà da parte del contribuente,

di differire il pagamento della stessa, previa costituzione, presso il contabile pubblico incaricato della riscossione, di idonea garanzia.

Solo nel 2001, con due distinti decreti del 25 aprile (76), il Consiglio di Stato riconosceva al contribuente, al quale non era stato concesso un rinvio per provvedere al pagamento, la possibilità di ottenere, con espressa richiesta al Giudice, la sospensione della riscossione (77).

13. (Segue). Repubblica Federale Tedesca. - Anche l'esperienza della Repubblica Federale Tedesca (78) può assurgere a parametro di riferimento per un'analisi di tipo comparatistico con la neo legislazione italiana in tema di reclamo.

Esiste, infatti, anche in tale ordinamento, un procedimento di natura pre-contenziosa (79) che, similmente ad un procedimento giudiziario, consente un esame dell'atto amministrativo tributario (asseritamente illegittimo), sotto il profilo del merito e della legittimità, che può essere assimilato al nostro istituto dell'autotutela. In pratica, tale rimedio consente un controllo sull'operato dell'amministrazione che si attiva a seguito di una semplice istanza da parte del contribuente (80).

Detto procedimento preliminare (cd. *Vorverfahren*), che si bipartisce in ordinario e straordinario, rappresenta una sorta di filtro finalizzato ad evitare il contenzioso nanti al giudice, che potrà essere adito unicamente nell'ipotesi in cui l'azione extra-giudiziaria sia rimasta infruttuosa (81). La legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (*Abgabenordnung*), prevede due rimedi stragiudiziali "ordinari" (82), l'uno il cd. *Einspruch*, si sostanzia in un ricorso-opposizione allo stesso organo che ha emanato il provvedimento oggetto di contestazione, ed è previsto in generale per gli atti impositivi, l'altro, il cd. *Beschwerde*, si configura, invece, come un reclamo diretto all'organo gerarchicamente superiore e trova, solitamente applicazione in relazione agli atti amministrativi, quali diniego di esenzioni, agevolazioni o sospensioni della riscossione.

Accanto ai rimedi stragiudiziali cd. "ordinari", espressamente regolati dalla *Abgabenordnung*, sono individuabili, inoltre, i rimedi amministrativi cd. "straordinari", che trovano il proprio fondamento non nella legge tributaria, bensì nella stessa Costituzione Federale Tedesca (*Grundgesetz*) (83).

Tali strumenti, si distinguono nel *Gegenvorstellung* e nel *Dienstaufsichtsbeschwerde*, a seconda che sia adito l'organo che ha pronunciato il provvedimento, o quello investito di controllarne l'operato, e si differenziano dai cd. rimedi "ordinari" per la mancanza dei requisiti procedurali previsti dalla *Abgabenordnung* per questi ultimi (84).

Devesi, infine, specificare che anche nella fase precontenziosa, tipica della Repubblica Federale Tedesca, il contribuente/istante ha l'opportunità di ottenere la sospensione cautelare dell'esecuzione dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria reclamati (85).

14. (Segue). L'esperienza spagnola. - Anche il sistema spagnolo prevede una fase pregiudiziale, ma a differenza dei sistemi francese e tedesco, tale procedimento non viene attivato dinanzi alla stessa amministrazione finanziaria che ha emanato l'atto, ma è di competenza di distinti organi amministrativi (86).

La procedura si svolge, infatti, dinanzi ai "*Tribunali economico-amministrativi*", distinti in locali, regionali e centrali (cd. *reclamación económico-administrativa* (87)).

Nonostante la qualificazione di "*Tribunale economico-amministrativo*", detto organo non ha natura giurisdizionale, ma può essere più correttamente qualificato come organo specializzato dell'amministrazione pubblica.

Conforta tale conclusione la circostanza che le eventuali pronunce emesse da siffatti organi, non acquistano valore di cosa giudicata.

La sopra citata fase precontenziosa si articola in un primo (ed eventualmente) unico grado, dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali; solo nell'ipotesi in cui la controversia sia di rilevante valore economico, è prevista un secondo grado, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale.

Gli organi economico-amministrativi sono competenti, oltre che in materia di tributi, anche in relazione alle entrate di diritto pubblico non tributarie e alle spese pubbliche. L'unica esclusione è rappresentata dagli atti di natura tributaria degli enti locali (fondamentalmente i Comuni), considerato che l'autonomia di tali enti verrebbe lesa se la competenza sugli atti emessi dagli stessi venisse devoluta ad organi amministrativo-statali (88).

Il procedimento viene introdotto tramite ricorso (cui vengono allegati i documenti ritenuti rilevanti dal contribuente-ricorrente), entro trenta giorni decorrenti dalla data di notificazione dell'atto impugnato.

Il procedimento amministrativo deve necessariamente giungere a compimento entro un anno: in mancanza di un provvedimento espresso, di accoglimento o rigetto, si forma il cd. silenzio-rigetto.

Devesi rilevare che la proposizione del ricorso non produce l'effetto di sospendere gli effetti esecutivi derivanti dall'atto impugnato (89).

Nell'ipotesi in cui la procedura amministrativa dovesse dare esito negativo, il contribuente ha la possibilità di adire l'autorità giudiziaria. In questo caso il ricorso deve essere presentato o alla sezione amministrativa del *Tribunale Superior de Justicia*, ovvero all'*Audencia nacional*.

Avverso le sentenze emesse dal *Tribunale Superior de Justicia*, ovvero da *Audencia Nacional* è ammesso ricorso alla Corte di cassazione, solo se il valore delle controversie supera una determinata soglia.

Il filtro amministrativo appena descritto, tipico dell'ordinamento tributario spagnolo, a differenza degli altri istituti similari richiamati, caratterizzanti gli ordinamenti francese e tedesco, è oggetto di ampie critiche.

È diffusa, infatti, l'opinione che più che di istituto deflattivo, il cd. "filtro amministrativo", rappresenti un ostacolo per l'introduzione del processo, soprattutto quando le motivazioni addotte a sostegno delle istanze pregiudizionali riguardino vizi di legittimità. Infatti, in presenza di tali vizi i Tribunali economico-amministrativi non hanno il potere di dichiarare, neppure *incidenter tantum*, l'illegittimità del provvedimento (90).

Nonostante l'obiezione sopra esposta, in realtà, la *reclamación económico administrativa*, precedendo l'azione dinanzi agli organi giurisdizionali, continua a rappresentare un filtro piuttosto efficace, nonostante la dilatazione dei tempi del giudizio.

15. Osservazioni conclusive. - Sulla base delle considerazioni sopra esposte, non può non rilevarsi come il nuovo istituto presenti dei caratteri di indubbia positività.

Infatti, il nuovo strumento deflattivo, grazie all'introduzione del cd. "filtro amministrativo", dovrebbe attrarre al di fuori della tutela giurisdizionale quelle controversie di valore economico non rilevante, ma percentualmente di numero elevatissimo, che da sempre rendono insostenibile il carico di lavoro delle Commissioni tributarie.

Sul punto non vi è, del resto, chi non veda, come le controversie di importo ridotto producano l'effetto di prostrarre in maniera eccessiva il contenzioso tributario.

Peraltro, con il recente intervento, il legislatore italiano ha colto l'occasione per tentare di allinearsi con i Paesi aderenti all'Unione Europea.

Infatti, alla luce del processo di globalizzazione dell'economia, avviato da tempo in Europa, è stata intrapresa una revisione finalizzata all'armonizzazione non solo del sistema dei tributi, dei diritti e degli obblighi dei contribuenti, ma anche delle procedure alle quali anche l'Italia si è dovuta adeguare.

Ovviamente tale processo ha dovuto necessariamente tener conto delle differenze esistenti tra i sistemi tributari dei Paesi membri (91) e, per l'aspetto che a noi maggiormente interessa in questa sede, è emerso come, dal punto di vista del contenzioso, il sistema italiano non avesse ancora introdotto il cd. "filtro giudiziale".

Detta necessità è stata finalmente recepita dal legislatore che, alla luce delle esperienze comunitarie, a dire il vero tutte estremamente positive, ha ritenuto di dover intervenire creando

uno strumento che consentisse, al pari della maggior parte degli ordinamenti europei, una soluzione al problema del contenzioso di massa.

Con il reclamo, anche il nostro Paese, si è uniformato alla volontà europea di adottare strumenti deflativi del contenzioso, al fine di concentrare le energie processuali dei giudici unicamente sulla disamina delle controversie di maggiore rilevanza economica.

Il nuovo istituto potrebbe, pertanto, essere la chiave di volta per eliminare il cd. "abuso del processo" e per favorire una giustizia tributaria più equa nel rispetto dei diritti del cittadino-contribuente (92).

Anche l'amministrazione finanziaria ha fortemente auspicato l'introduzione della mediazione tributaria (93), considerando tale strumento idoneo a consentire la definizione stragiudiziale di un gran numero di controversie che, diversamente, verrebbero devolute al Giudice tributario.

In risposta alle criticità da più parti sollevate, l'Ente impositore è del parere che sia la tradizionale visione conflittuale del rapporto tra amministrazione e contribuente che conduce a ritenere non rispettata la terzietà, nonostante, al contrario, l'istituto tenda verso una convergenza di interessi tra cittadino e fisco al fine di pervenire ad una giusta imposizione fiscale.

Il reclamo/mediazione rappresenterà, in sostanza, il principale veicolo dell'autotutela che viene con tale strumento procedimentalizzata o istituzionalizzata. Infatti, diventerà un vero e proprio onere verificare il possibile esercizio dell'autotutela, quanto meno in ordine alle liti cui trova applicazione l'art. 17 bis (94). Tale conclusione è perfettamente aderente a quel recente filone giurisprudenziale che ha individuato la responsabilità dell'amministrazione finanziaria nell'ipotesi in cui non abbia esercitato, anche se colposamente, il potere di autotutela (95).

Fermo restando i riscontrati aspetti di positività, la disciplina recentemente introdotta, presenta degli indubbi elementi di criticità che trovano riscontro in non poche posizioni dottrinali (96).

Si ribadisce, infatti, che così come è stato strutturato, e nonostante gli sforzi profusi dall'Agenzia delle Entrate nel fornire i chiarimenti con la più volte citata Circolare, il reclamo mantiene un'affinità fin troppo marcata con una pluralità di istituti già esistenti, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione e l'autotutela.

Orbene, è proprio l'eccessiva similarità tra i sopra citati strumenti che potrebbe impedire il raggiungimento di risultati deflattivi maggiori rispetto a quelli già ottenuti rischiando, in tal modo, di introdurre nuove problematiche di non poco rilievo.

Al riguardo, deve sottolineare come, tra i vari quesiti evidenziati nel corso dell'espositiva, particolarmente problematica è la questione relativa alle conseguenze derivanti dall'equiparazione del reclamo con il ricorso, che prevede la cristallizzazione della posizione del contribuente e la sostanziale mancanza di terzietà del soggetto preposto all'analisi del reclamo.

Allo stesso modo, preoccupante è l'aspetto relativo alle ripercussioni che l'applicazione del neonato istituto produrrà sulle tempistiche richieste dall'ordinamento per la tutela dei diritti del contribuente le quali rischiano di dilatarsi a dismisura, provocando un inevitabile affievolimento del diritto di difesa.

Inoltre, anche l'ulteriore parametro economico di applicazione dell'istituto, che ne limita la portata alle controversie di valore non superiore ai ventimila euro, tende a svilire inutilmente la portata innovativa dello stesso, rendendolo, di fatto, inapplicabile proprio nell'ambito in cui, invece, avrebbe potuto essere più utilmente utilizzato, quello delle liti di valore più elevato.

Sarà, pertanto, opportuno attendere che l'istituto del reclamo/mediazione entri a pieno regime, al fine di comprendere quali effetti concreti produrrà nel comparto tributario e come si inserirà nel tessuto normativo preesistente.

Note:

(*) Lavoro sottoposto a revisione esterna.

(1) Per una efficace ricognizione del tema di indagine si rinvia, tra gli altri: PIANTEDOSI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, Dispensa Map on-line, n. 8-9, agosto-settembre

2011, reperibile in www.solmap.it; BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in *Corr. trib.*, 2011, 2491 ss.; Id., Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 1454 ss.; A. RUSSO, Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione fiscale, in *Fisco*, 2011, 4843; CANTILLO, Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, in *Fisco*, 2011, 4997; A. RUSSO, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, in *Fisco*, 2011, 5715 ss.; NOCERA, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012, in *Fisco*, 2012, 1094 ss.; PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.; GIUDARA-STEVANATO, Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta, in *Dialoghi trib.*, 2012, 92 ss.; CAPOLUPO, Mediazione tributaria e accertamento con adesione, in *Corr. trib.*, 2012, 584 ss.; BUSICO, L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi, in *Corr. trib.*, 1012, 704; CARINCI, La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 775; BUSA, Le nuove prospettive della mediazione tributaria, in *Corr. trib.*, 2012, 765; SEPIO, La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 768 ss.; BASILAVECCHIA, Dal reclamo al processo, in *Corr. trib.*, 2012, 841; TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, 898; Mediazione tributaria al via dal 1 aprile 2012, a cura dell'Osservatorio della Mediazione, reperibile in www.osservatoriomediazione.it; PISTOLESI, Per rafforzare la tutela del contribuente basta un processo più veloce, in *Corr. trib.*, 2012, 2927 ss.; BRUZZONE, Contenuto e parti dell'istanza di reclamo, in *Corr. trib.*, 2012, 1435 ss.; A. AMATUCCI, L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di Glendi-Uckmar, Padova, 2011, 141 ss.; PISTOLESI, Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione, in *Corr. trib.*, 2012, 1429; MARCHESELLI, La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1 ss.; ATTARDI, Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario, in *Fisco*, 2012, 4796 ss.

(2) Sul punto si evidenzia come la stessa Agenzia delle Entrate sia intervenuta con la Circolare n. 9 del 19 marzo 2012 in Banca Dati BIG, Ipsoa, al fine di fugare i dubbi e le critiche di differente natura da più parti espresse.

(3) Si ritiene, come tra l'altro correttamente rilevato da parte della dottrina, che l'inserimento della mediazione anche in ambito tributario rappresenti una prosecuzione di quel processo evolutivo che ha introdotto la mediaconciliazione come condizione di procedibilità della domanda giudiziale nel processo civile, cfr. A. RUSSO, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in *Fisco*, 2011, 5718. Infatti, in attuazione della delega contenuta nell'art. 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, con l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, è stato inserito l'istituto della mediazione obbligatoria nell'ordinamento processuale civile, seppur circoscrivendone l'applicazione alle materie tassativamente indicate dalla norma di legge sopra citata. Non senza rilevare come recentemente la Corte costituzionale, con comunicato stampa del 24 ottobre 2012, abbia dichiarato l'incostituzionalità del sopra citato art. 5 del D.Lgs. n. 28/2010 per eccesso di delega nella parte in cui prevede l'obbligatorietà dell'istituto.

(4) Cfr. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo civile, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.

(5) Le principali differenze tra i due istituti, così come evidenziato in dottrina, cfr. tra gli altri PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo civile, cit., 65 ss., possono essere così sintetizzate: 1) nel procedimento del reclamo-mediazione tributario il "mediatore" non è, di fatto, un soggetto terzo e imparziale; 2) l'istituto del reclamo-mediazione tributario è previsto come condizione di procedibilità in relazione al valore della controversia e non relativamente all'oggetto, come disponeva l'art. 5 prima della recente declaratoria di incostituzionalità; 3) nel

reclamo-mediazione tributaria viene espressamente esclusa la possibilità di esperire successivamente la conciliazione giudiziale; 4) il reclamo-mediazione in campo tributario non prevede che, in caso di mancata partecipazione al procedimento, il giudice possa desumere argomenti di prova nel successivo giudizio, come invece sancisce l'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 28/2010; 5) la disciplina tributaria non pone alcuna preclusione all'utilizzo nel giudizio delle dichiarazioni e della documentazione acquisita nel procedimento di mediazione; 6) il reclamo è destinato a diventare atto introduttivo del giudizio tributario in caso di mancato perfezionamento del procedimento di mediazione.

(6) Ci si riferisce alle controversie in materia di imposte erariali di valore non superiore ai 20.000,00 euro. Tale importo viene stimato considerando solo la maggiore imposta, senza gli interessi e le sanzioni, ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992.

(7) Secondo una parte della dottrina, l'utilizzo del termine "reclamo", non è casuale, ma trova la sua giustificazione nella circostanza che il destinatario della doglianza è la stessa Direzione Provinciale o Regionale titolare della pretesa, cfr. A. RUSSO, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in Fisco, 2011, 5715.

(8) Se non sorgono problemi in relazione all'individuazione del soggetto passivamente legittimato a ricevere il reclamo - ravvisabile nell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate - al contrario può individuarsi un aspetto critico in ordine alla disciplina applicabile ai legittimati attivi a proporre l'istanza di mediazione tributaria. In particolare, mentre è pacificamente ammessa l'ipotesi del reclamo cumulativo nella fattispecie in cui il contribuente sia destinatario di più provvedimenti oggettivamente connessi, più controverso appare il caso in cui a più contribuenti vengano notificati distinti avvisi di accertamento ancorché contenenti le medesime contestazioni. In quest'ultima fattispecie, infatti, il reclamo cumulativo non è ammesso. Particolarmente problematico risulta inoltre l'aspetto relativo alla legittimazione attiva dei soci delle società di persone, ai quali vengano notificati degli avvisi di accertamento distinti da quelli della società. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, in sede dei chiarimenti offerti nella nota Circolare n. 9/E del 2012, si è espressa nel senso di considerare, nella fase del reclamo, i singoli rapporti come "autonomi ed indipendenti", con conseguente possibilità per i soci di presentare istanze di reclamo indipendentemente dalla società. Tale impostazione si presenta, peraltro, configgente col principio del litisconsorzio necessario tra i soci e le società di persone precisato dalle Sezioni Unite della Cassazione con la pronuncia n. 14815 del 4 giugno 2008, e porta con sé l'evidente rischio che si producano determinazioni contrastanti della base imponibile, Cfr. TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 895.

(9) L'esistenza di distinte fasi (amministrativa-processuale eventuale) crea qualche difficoltà in ordine alla identificazione della natura giuridica del reclamo. Infatti, l'inserimento del nuovo istituto all'interno del corpo normativo del processo tributario, non attribuisce automaticamente allo stesso una valenza esclusivamente giurisdizionale, poiché il reclamo produce gli effetti del ricorso solo dopo il rigetto delle istanze sollevate dal contribuente. Esistono, quindi, due distinti fenomeni giuridici, uno meramente amministrativo, ed un altro squisitamente processuale. Anche sul punto si richiama lo scritto di A. RUSSO, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in Fisco, 2011, 5716. Su tale aspetto è recentemente intervenuto BASILAVECCHIA, Dal reclamo al processo, in Corr. trib., 2012, 842, il quale è del parere che, in effetti, nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria avvenga in un momento successivo, si potrebbe sostenere che il processo è già avviato, trovandosi in un primo momento in uno stato di quiescenza. Altri, in ordine alla medesima problematica ritengono che "sino al momento in cui non scattano i termini per la costituzione in giudizio, al reclamo possa riconoscersi una dimensione esclusivamente amministrativa, e che, quindi, con la notifica del reclamo il contenzioso non sia ancora pendente. Al fine di sostenere la natura processuale e non amministrativa del reclamo, comunque, si potrebbe far leva sul dato meramente letterale della norma in cui si dice che il

reclamo si converte in ricorso, ma che produce gli effetti del ricorso". Questo potrebbe indurre a sostenere che il reclamo possa essere inquadrato come atto processuale sin dal momento della notifica del provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, cfr. CISSIELLO, Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto, in Fisco, 2012, 1951.

(10) Devesi precisare che tale istituto deve essere tenuto distinto dal reclamo di cui all'art. 28 del D.Lgs. n. 546/1992, cfr. su tale aspetto TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 899.

(11) Sulla base del sopra citato richiamo, il reclamante deve essere assistito da un difensore (art. 12); possono formare oggetto di reclamo solo gli atti impugnabili di cui all'art. 19; in forza dell'art. 18 il reclamo deve contenere tutti gli elementi prescritti per il ricorso (motivi, causa petendi, petitum); il reclamo può essere notificato solo seguendo una delle tre modalità prescritte dall'art. 16 e deve essere depositato presso l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato, competente ex art. 22. L'ulteriore norma richiamata, ovvero l'art. 21, prescrive che il reclamo deve essere proposto entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo.

(12) È discussa la previsione dell'obbligatorietà della produzione, fin dalla fase "preliminare", di tutta la documentazione che il contribuente aveva intenzione di depositare unitamente al ricorso. In primo luogo, vi sarebbe una sorta di anticipazione di un adempimento che le norme processuali consentono fino alla scadenza del termine di cui all'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 ed, inoltre, verrebbe meno quella strategia difensiva che ha fino ad oggi consentito al ricorrente di agire con una certa discrezionalità nella produzione documentale, cfr. sul punto BASILAVECCHIA, Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo, in Corr. trib., 2012, 1456. In ogni caso non si evince né dalla disposizione normativa e neppure dai documenti di prassi l'esistenza di particolari preclusioni processuali se non dal punto di vista di una eventuale incompletezza dell'istanza medesima.

(13) Per tale motivo il momento al di là del quale non è più possibile eccepire eventuali vizi avverso l'atto dell'Ente impositore contestato, deve essere riferito alla fase pre-processuale, cioè alla presentazione del reclamo, e non già al momento della commutazione del reclamo in ricorso. Quindi, decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo, senza che al contribuente venga notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, per finzione giuridica, il reclamo corrisponde al ricorso.

(14) cfr. BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, 2492 ss.

(15) In pratica, tramite il reclamo viene trasformato il "potere" di riesame degli atti amministrativi da parte dell'autorità che li ha emessi, in un dovere; tale assimilazione è riscontrabile soprattutto nella fase iniziale del reclamo, in cui l'Ufficio può annullare totalmente o parzialmente il provvedimento, cfr. NOCERA, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012, in Fisco, 2012, 1096.

(16) Anche su tale aspetto si richiamano le considerazioni di BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, 2493. Non è, pertanto, possibile integrare i motivi del reclamo presentato dinanzi all'Agenzia delle Entrate, ma il contribuente sarà tenuto a "riversare" in tale ultimo atto tutte le rimozioni relative all'atto impositivo ricevuto.

(17) Come afferma letteralmente la norma, l'Ufficio formulerà tale controproposta di mediazione: "...avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa".

(18) CANTILLO, Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in Fisco, 2011, 4997.

(19) La dizione è invero troppo generica, ed infatti, non possono, formare oggetto di reclamo gli avvisi di pagamento doganali, gli accertamenti sui tributi locali, non essendo in questi casi parte l'Agenzia delle Entrate. La procedura di reclamo, inoltre, non può trovare applicazione in ordine alle liti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il

mercato comune (art. 47 bis D.Lgs. n. 546/1992). Si ammette, infine, dopo alcuni dubbi iniziali, la possibilità di proporre la mediazione relativamente ai dinieghi di rimborso.

(20) La circostanza che sussista un termine massimo di novanta giorni dalla presentazione del reclamo affinché le parti possano trovare un accordo, dovrà essere valutata anche alla luce dei nuovi accertamenti esecutivi.

(21) Dall'espositiva enunciata, si deduce che sussiste un tempo massimo, pari a novanta giorni dalla presentazione del reclamo, in cui le parti possono trovare un accordo.

(22) Cfr. CISSIELLO, Condono delle liti pendenti, contributo unificato e mediazione nel processo tributario, in Fisco, 2011, 5248 ss.

(23) Dall'analisi di questa parte della norma si può desumere l'intento del legislatore di anticipare la conciliazione di cui all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 ad una fase anteriore alla vera e propria instaurazione del processo, cfr. BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, 2492.

(24) Questa definizione veniva utilizzata dal legislatore nelle precedenti formulazioni dell'istituto. Per tale ricostruzione cfr. PICCIAREDDA, Contribuzione e consenso nel diritto tributario, in Studi Economico-Giuridici, Napoli, 2009, 521 ss. In effetti, il termine "concordato tributario", è stato costantemente utilizzato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, negli ultimi trent'anni, proprio al fine di indicare un fenomeno peculiare, rappresentato dall'intervento del privato, nell'ambito della procedura di attuazione del prelievo fiscale. Sull'argomento, soprattutto per i profili storici, si richiama, FERRI, L'accertamento con adesione: evoluzione storica, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, 665 (parte I); 2001, 62 (parte II); ALLORIO-PAGLIARO, Concordato tributario, in Noviss. Dig. it., III, 1959, 990; PUOTI, Spunti critici in tema di concordato tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, 317. Secondo un primo orientamento dottrinale, il negozio intercorrente tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente veniva configurato in termini transattivi. In particolare, si riteneva che tra le parti intercorresse una vera e propria trattativa sulla determinazione dell'imponibile, cfr. tra gli altri, ALLORIO-PAGLIARO, Concordato tributario, in Noviss. Dig. it., III, 1959, 990. Al contrario, altra dottrina, pur rimanendo nell'ambito della teoria negoziale, ricostruiva il concordato in termini di negozio di accertamento avente natura dispositiva, finalizzato all'accertamento di una res dubia, cfr. QUARTA, Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile, Milano, 1902; UCKMAR, La legge del registro, Padova, 1928; CARNELUTTI, Contratto e diritto pubblico, in Riv. dir. pubbl., 1929, 665. Per completezza si richiamano quelle teorie che, facendo leva sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, quindi, sostanzialmente, sull'impossibilità da parte dell'amministrazione finanziaria, di rinunciare ad un proprio credito, hanno ricostruito l'istituto come una specie particolare di provvedimento di accertamento, caratterizzato dall'adesione da parte del contribuente. In tal senso, cfr. COCIVERA, Il concordato tributario, Milano, 1948, 81.

(25) Vista la stretta connessione tra il reclamo e l'istituto disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997, possono esserne riepilogate qui di seguito le caratteristiche. Sinteticamente l'accertamento con adesione o concordato, consente all'amministrazione finanziaria ed al contribuente, previo riesame della pretesa impositiva, di addivenire ad una definizione concordata degli importi dovuti a titolo di imposta. L'accertamento con adesione ha avuto alterne vicende nel nostro ordinamento. Infatti, inizialmente a siffatto istituto, denominato "concordato", faceva esclusivo riferimento il testo unico per l'imposta di ricchezza mobile, n. 4021/1877, che lo contemplava all'art. 40, nella parte in cui prevedeva che l'agente delle imposte potesse concordare con il contribuente le somme dovute. In tale sede era stata prevista la possibilità di un accordo tra i due soggetti del rapporto giuridico tributario sul quantum debeatur. Dei profili un poco più chiari vennero a delinearsi, successivamente con l'introduzione del RD n. 560/1907 (Vd. art. 81 del Regolamento per l'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile), contenente il regolamento per la ricchezza mobile; nonché, con l'emanazione nel 1923, dei regi decreti n. 3269 (imposta di registro) e n. 3270 (imposta sulle successioni). In tale risalente quadro, seppur

con qualche eccezione, era prevalente la concezione negoziale del "concordato" tra fisco e il contribuente. In epoca successiva, venne prevista la possibilità di definire l'imponibile "con adesione del contribuente" tramite la redazione di un apposito atto datato e sottoscritto dal rappresentante dell'Ufficio e dal privato. Con la riforma del 1971, il legislatore circoscrisse l'ambito di applicazione del "concordato", per poi eliminarlo definitivamente a causa delle difficoltà di consentire delle forme di pattuizione tra Fisco e contribuente. Le motivazioni di tale espunzione dall'ordinamento furono molteplici, da un lato, si riteneva che spesso detto istituto conduceva a delle forme inaccettabili di mercanteggiamento dell'imposta, (cfr. MICCINESI, Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, in AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria (a cura dello stesso Autore), Padova, 1999, 2); dall'altro, la molteplicità degli adempimenti contabili prescritti dalla riforma, oltre alla necessità del controllo che andava ad estendersi a tutti i contribuenti, condusse a considerare con sfavore forme di definizione che potessero determinare scostamenti dell'imposta dovuta rispetto alle risultanze contabili e documentali, cfr. MOSCATELLI, Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria, Milano, 2007, 160. Con la legge 30 novembre 1994, n. 656, seppur con riferimento alla sola imposta sul reddito delle persone fisiche, l'istituto venne reintrodotta. Il perfezionamento di tale strumento avvenne con il D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218, ispirato dalla delega contenuta nella legge n. 662/1996 (nel contesto della cd. riforma Visco). Tale intervento normativo si fondava sul criterio in base al quale la disciplina dell'accertamento con adesione avrebbe dovuto coordinarsi con quella della conciliazione giudiziale, uniformando numerosi aspetti strutturali comuni ai due istituti. Sull'argomento si vedano i contributi di VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione, Milano, 2001; GALLO, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in questa Rivista, 2002, I, 426; MOSCATELLI, Moduli consensuali e istituti consensuali nell'attuazione della norma tributaria, Milano, 2007, passim; AA.VV., Autorità e consenso nel diritto tributario, a cura di La Rosa, Milano, 2007, passim; AA.VV., Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, a cura di La Rosa, Atti del Convegno e Studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007, Milano, 2008. Sull'accertamento con adesione cfr. anche, MICCINESI, Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, in AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26 dicembre 1996, n. 662, a cura di Miccinesi, Padova, 1999.

(26) Sono intervenuti sul tema del contraddittorio, tra gli altri, SALVINI, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre, in questa Rivista, 2000, I, 13; MICELI, Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria, in Fantozzi-Fedele (a cura di), Statuto dei diritti del contribuente, Milano, 2005, 695; FERLAZZO NATOLI - INGRAO, Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario, in Boll. trib., 2010, 485; RAGUCCI, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2009, 57 ss.

(27) Si tratta, d'altro canto, di una posizione diffusa in dottrina che sul punto si è espressa in termini alquanto critici. Cfr. TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 899.

(28) Secondo alcuni autori, i contribuenti potrebbero avere interesse ad utilizzare, per meri fini dilatori, entrambi gli istituti al solo ed esclusivo fine di prolungare i termini per la proposizione del ricorso (probabilmente si tratta di quelle ipotesi in cui il contribuente dubita della "bontà" delle proprie ragioni), cfr. tra gli altri SEPIO, La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo, in Corr. trib., 2012, 773.

(29) Cfr. BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. trib., 2011, 2494-2495.

(30) Cfr. SEPIO, La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo, in Corr. trib., 2012, 773. Su tale aspetto anche CAPOLUPO, Mediazione tributaria e

accertamento con adesione, in Corr. trib., 2012.

(31) GUIDARA-STEVENATO, Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta, in Dialoghi trib., 2012, 98, dove si osserva che in realtà nell'istituto del reclamo/mediazione, sembrerebbe mancare un momento di contraddittorio e confronto tra l'amministrazione ed il contribuente. In pratica non vi sarebbe una proceduralizzazione del contraddittorio e non sembrerebbe sussistere neppure alcun obbligo di attivarlo. Come verrà a breve osservato, tale conclusione non è condivisa dal Direttore Centrale Affari e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, in Le nuove prospettive della mediazione tributaria, in Corr. trib., 2012, 765, 767, il quale intervenendo espressamente sull'argomento, evidenziava che, trattandosi di due istituti nettamente differenti, non sussisterebbe alcuna sovrapposizione. Infatti, la mediazione, pur condividendone la finalità deflativa, avrebbe un ambito applicativo più ampio e differente. La presentazione dell'istanza di mediazione non sarebbe facoltativa per il contribuente, a differenza dell'accertamento con adesione; inoltre, siffatto istituto avrebbe una portata più ampia potendosi applicare, in generale, a tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi espressi o taciti di rimborso. Infine, tramite la mediazione è possibile riesaminare i contenuti dell'atto sulla base dei motivi inseriti nel ricorso, che possono differenziarsi dalle questioni già trattate in sede di accertamento con adesione.

(32) PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 73.

(33) Sinteticamente, siffatta norma prevede che ciascuna delle parti in giudizio, possa proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia, nanti alla Commissione tributaria provinciale e non oltre la prima udienza. A questa definizione consensuale può pervenirsi fuori e prima dell'udienza (cd. conciliazione abbreviata); oppure, nel corso dell'udienza, nonché a seguito dell'assegnazione da parte del giudice di un termine affinché le parti verifichino l'esistenza dei presupposti per pervenire alla definizione della controversia in via conciliativa (cd. conciliazione ordinaria). In entrambi i casi, si esclude che il giudice possa valutare il merito dell'accordo, potendo solo verificare i presupposti dal punto di vista della regolarità formale, di ammissibilità della conciliazione. Se la conciliazione si perfeziona, cessa la materia del contendere ed il ricorrente otterrà una cospicua riduzione delle sanzioni.

(34) Così A. RUSSO, Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario, in Fisco, 2011, 4843.

(35) Circa la possibilità di applicare integralmente il procedimento di conciliazione giudiziale, vengono espressi, da una parte della dottrina, alcuni dubbi. Infatti, in parte le disposizioni sulla conciliazione non sono assolutamente compatibili con la procedura amministrativa di cui all'istituto ex art. 17 bis. Non sarebbe riscontrabile una situazione di incompatibilità solamente per quanto riguarda la riduzione delle sanzioni e la possibilità di rateizzare le somme conciliate, cfr. GUIDARA-STEVENATO, Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta, in Dialoghi trib., 2012, 97. Al contrario, PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 83, in ordine all'interpretazione del periodo: "Si applicano le disposizioni dell'art. 48, in quanto compatibili...", è del parere che il richiamo debba essere inteso in senso più ampio e non limitato alla percentuale della riduzione delle sanzioni.

(36) Tale conclusione trova il conforto dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate che espressamente sostiene: "... a seguito dell'accordo di mediazione compete il beneficio della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento...". La stessa Circolare precisa, inoltre, con un esplicito richiamo sul punto all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, che il pagamento dell'importo, eventualmente rideterminato, dovrà essere effettuato entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di mediazione, mediante versamento diretto, oppure anche tramite compensazione.

(37) Cfr. VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001; FANTOZZI, La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Adesione, conciliazione e autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?, a cura di Poggioli, Padova, 49 ss., 2007; MOSCATELLI, Moduli consensuali e istituti negoziali

nell'attuazione della norma tributaria, passim, Milano, 2007; FALSITTA, Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità", in Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, passim, Milano, 2008.

(38) Cfr. CAPOLUPO, Mediazione tributaria e accertamento con adesione, in Corr. trib., 2012, 585; A. RUSSO, Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in Fisco, 2011, 5718.

(39) Sull'argomento, cfr. Corte cost., Ord. 15 aprile 2011 (6 aprile 2011) n. 140, con commento di PICCIAREDDA, La Corte costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione, in GT-Riv. giur. trib., 2011, 562; cfr. anche CAPOLUPO, Mediazione tributaria e accertamento con adesione, in Corr. trib., 2012, 585; COSCARELLI-MONFREDA, Alcune considerazioni in merito al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Fiscaltax, 2010, 926 ss.; TOSI, Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, in Giust. trib., 2008, 25 ss.

(40) CANTILLO, Il reclamo e la mediazione tributaria, in Fisco, 2011, 4997 ss.

(41) Non tutti coloro che si sono occupati del recente istituto contestano la scelta legislativa di affidare ad un organo interno dell'amministrazione finanziaria la gestione della procedura. Sulla base della circostanza che affidare l'istruttoria ad un organo diverso avrebbe comportato "una inaccettabile lesione delle prerogative dell'amministrazione finanziaria, che persegue le finalità - dotate di rilevanza costituzionale - di assicurare il rispetto dei principi di legalità nella materia tributaria e di capacità contributiva, e del Giudice tributario, cui verrebbe sottratto l'esercizio della funzione giurisdizionale in ordine all'accertamento della legittimità e della fondatezza delle pretese impositive e sanzionatorie. Quindi, solo l'Agenzia delle Entrate può annullare i propri atti illegittimi o ritirare quelli carenti di fondamento", cfr. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 76.

(42) Cfr. STEVANATO, Reclamo e "mediazione fiscale": lettera a un bambino mai nato, in Dialoghi trib., 2012, 99. L'Autore è del parere che non sia ravvisabile alcun filtro amministrativo, ma che il reclamo possa essere qualificato come "... una obbligatoria istanza di autotutela preventiva e ante causam, presentata allo stesso ufficio accertatore...".

(43) Su tale aspetto, in realtà, l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad identificare tali strutture con gli Uffici legali delle Direzioni Provinciali e con le analoghe strutture delle Direzioni Regionali e del Centro Operativo di Pescara. Al contrario, sarebbe stato probabilmente opportuno assegnare la gestione del reclamo ad un organo non appartenente all'amministrazione finanziaria, concordandosi con l'opinione di chi riconduce il fallimento di altri procedimenti deflattivi, già presenti nel nostro ordinamento, alla forte commistione "tra chi ha esercitato l'azione di controllo o di accertamento e chi è chiamato a rivedere l'operato dell'Amministrazione". Deve peraltro darsi atto che, recentemente, gli Uffici legali (ex Aree legali) sono stati differenziati dall'Ufficio controlli, e son stati posti alle dirette dipendenza del Direttore Provinciale. Tale nuovo assetto organizzativo, garantisce, di fatto, una maggiore indipendenza dell'organo preposto alla mediazione, nel pieno rispetto dei requisiti di "diversità" e "autonomia" che, per espresso disposto dell'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, devono contraddistinguere la struttura competente in materia di mediazione.

(44) Vi è da rilevare, come nella medesima circolare, l'Agenzia delle Entrate, disamini anche la fattispecie dell'avviso di accertamento che rettifichi in aumento l'imposta dovuta da persona fisica, che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi. In tale caso il valore della controversia risulterà dalla sola maggiore imposta accertata e dalla imposta "virtuale" relativa alla eventuale parte di perdita riportabile.

(45) Devesi, infatti, precisare, che qualora venisse attribuito un valore più elevato rispetto a quello apparente, (superando il limite dei 20.000 euro indicato dall'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992), si correrebbe il rischio di escludere dall'ambito di applicazione dell'istituto, quelle controversie in relazione alle quali andrebbe, al contrario, esperito il tentativo di mediazione, con una ulteriore conseguenza, dal punto di vista processuale, rappresentata dalla rilevabilità ex

ufficio di inammissibilità del ricorso. Cfr. anche CISSELLO, Reclamo e la mediazione: decorrenza e limite dei 20.000,00 euro, in Fisco, 2012, 1768, il quale afferma "...la necessità di calcolare sempre l'imposta virtuale sugli accertamenti di minor perdita, ma, ove dalla rettifica scaturisca un utile, l'esigenza di sommare all'imposta richiesta quella virtuale..".

(46) Cfr., tra gli altri, PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 70-71.

(47) A riguardo, si deve peraltro evidenziare, come la Corte costituzionale, con svariate pronunce, abbia espresso un giudizio di disvalore sul preventivo ricorso a filtri di natura amministrativa. Nello specifico, per quanto riguarda l'imposizione indiretta, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle disposizioni che subordinavano l'esperimento dell'azione giudiziaria, al ricorso ad un filtro amministrativo (Cfr., Corte cost., 23 novembre 1993, n. 406, in Corr. trib., 1993, 3276; Corte cost., 27 luglio 1994, n. 360, in GT-Riv. giur. trib., 1994, 1161; Corte cost., 4 luglio 1996, n. 233, in GT-Riv. giur. trib., 1996, 816). Tale rigida impostazione, è stata progressivamente mitigata, a seguito di alcune più recenti pronunce del medesimo Giudice delle leggi, il quale ha ritenuto che la cd. "giurisdizione condizionata" non presenti dei profili di incompatibilità con l'art. 24 Cost., solo quando risulti giustificata da superiori finalità di giustizia o da esigenze di carattere generale (Cfr., tra le altre, Corte cost., 13 luglio 2000, n. 276, in Giust. civ., 2000, 2499). In particolare, nella citata sentenza n. 276/2000, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità del tentativo obbligatorio di conciliazione ex art. 410 c.p.c., statuiva espressamente che "...l'art. 24 della Costituzione, laddove tutela il diritto di azione, non comporta l'assoluta immediatezza del suo esperimento, ben potendo la legge imporre oneri finalizzati a salvaguardare "interessi generali" con le dilazioni conseguenti...".

(48) Appare alquanto singolare che il legislatore nella stesura della norma abbia omissis qualunque riferimento al tema della riscossione, cfr. tra gli altri, PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 74; CARINCI, La riscossione provvisione e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in Corr. trib., 2012, 775 ss.; CANNIZZARO, Concentrazione della riscossione nell'accertamento: le ricadute nel sistema, in Basilavecchia - Cannizzaro - Carinci, La riscossione dei tributi, Milano, 2011, 159.

(49) Sull'argomento vd. GLENDI, Notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata, in Glendi - Uckmar, La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011, 3; CARINCI, Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo ex DL n.78/2010, in questa Rivista, 2011, I, 159.

(50) Le problematiche sull'accertamento esecutivo sono state ripetutamente affrontate dalla dottrina soprattutto dal punto di vista della legittimità costituzionale che deriva dalla normativa recentemente introdotta dal legislatore ravvisandosi, infatti, la violazione degli artt. 24 e 113 Cost. In sostanza, la necessità di velocizzare il processo di riscossione coattiva viene a collidere con il diritto di difesa e di azione del contribuente nei confronti dall'amministrazione finanziaria, cfr. sul punto A. AMATUCCI, L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, a cura di Glendi - Uckmar, Padova 2011, 143. Una soluzione, secondo l'Autore da ultimo citato, potrebbe essere quella di rendere perentorio il termine di sei mesi assegnato alla Commissione tributaria per la decisione di una istanza di sospensione. In difetto, l'istanza dovrebbe ritenersi accolta.

(51) La circostanza che il legislatore abbia integralmente omissis di regolare i rapporti intercorrenti fra la procedura del reclamo, la riscossione e le misure cautelari e conservative potrebbe pregiudicare il successo che si attende dal neonato istituto. Tali dubbi e criticità non sono stati, peraltro, superati dai chiarimenti forniti dalla stessa Agenzia delle Entrate con le distinte Circolari la n. 9/E del 19 marzo 2012 e la n. 33/E del 3 agosto 2012.

(52) Parte della dottrina ha proposto una differente soluzione al fine di risolvere il quesito dei rapporti intercorrenti tra l'esigenza della tutela cautelare e l'immediata esecutività dell'atto impugnato. In particolare, potrebbe ipotizzarsi che la fase deflativa sia impeditiva della

riscossione, analogamente a quanto previsto in tema di accertamento con adesione; oppure, al contrario considerare il processo già pendente (anche in sede di reclamo), seppur in stato di quiescenza, ed ammettere il deposito di istanze cautelari in Commissione tributaria, antecedentemente alla costituzione in giudizio, o anticipandone la costituzione, cfr. BASILAVECCHIA, Dal reclamo al processo, in Corr. trib., 2012, 843. Quest'ultima soluzione, a parere dello scrivente, appare difficilmente perseguibile considerata la previsione dell'inammissibilità del ricorso nell'ipotesi di un deposito "anticipato" del reclamo.

(53) Tale previsione non appare assolutamente corretta nell'ipotesi di accoglimento del reclamo, in quanto in ogni caso il contribuente ha dovuto sopportare delle spese legali per essere assistito da un difensore, cfr. CANTILLO, Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, in Fisco, 2011, 4997, ss.

(54) Da diversi decenni è in atto un processo di "globalizzazione" dell'economia che ha incentivato il processo di armonizzazione degli ordinamenti giuridici. In tale contesto, anche gli ordinamenti tributari sono stati sottoposti ad una profonda revisione al fine di pervenire ad una visione unitaria non solo dei tributi, ma anche delle procedure. Si è avvertita, infatti, l'esigenza di individuare "la possibile strada da percorrere perché i singoli Stati convergano verso un modello unico...", cfr. A. AMATUCCI, Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario ed effetti della tutela, in Il contenzioso tributario: i problemi e le prospettive, (a cura di Leccisotti), Padova, 1992, 65-73.

(55) "You might be asking yourself: "My own country's tax system is complicated enough - why learn about comparative tax?" I would argue that a basic knowledge of comparative tax is essential to understanding taxation", cfr. V. THURONYI, Comparative Tax Law, The Hague, 2003, 1.

(56) Tale argomento è stato approfonditamente indagato da CONSOLO, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela, in Dir. prat. trib., 1988, 775 ss.

(57) Anche l'ordinamento della Gran Bretagna, in cui è espressamente previsto un filtro amministrativo, per quanto facente parte del cd. common law, può costituire un termine di raffronto di un certo interesse.

(58) La ratio ispiratrice di questo nuovo strumento deflattivo, rappresentato appunto dal reclamo, può essere ricondotta alla necessità di dare una accelerazione alla soluzione amministrativa delle controversie in materia tributaria, come detto esigenza colta ed applicata dai più importanti Paesi europei che hanno influenzato in maniera determinante il legislatore italiano. In tali ordinamenti esiste una fase precontenziosa obbligatoria che precede il ricorso all'autorità giudiziaria e che persegue, da un lato, lo scopo di perfezionare un dialogo tra fisco e contribuente e, dall'altro, la finalità di pervenire ad un riesame amministrativo, cosicché il ricorso al giudice tributario si configura come estrema ratio, riservata alle questioni più complesse. In sostanza, ormai da diversi anni la legislazione tributaria dei vari Paesi dell'Europa occidentale ha intrapreso un processo evolutivo che ha spinto gli stessi a confrontarsi e ad uniformarsi tra di loro, anche al fine di pervenire ad un miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuente, cfr. sul punto, D'AYALA VALVA, Il volto nuovo del fisco, riflessioni sull'attuazione dell'art. 97 della Costituzione", in Nuovi Studi Politici, 2003; CICALA, Nel recupero di efficienza dell'amministrazione una condizione per il successo della Magna Carta, in Guida al diritto de Il Sole-24 Ore, 26 agosto 2000.

(59) Si è occupato del tema, PILLITTERI, Il contenzioso tributario in Europa, in Giustizia Tributaria, Rivista giuridica on-line reperibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.it. In ordine ad una analisi comparata dei diversi modelli di processo, si veda, CONSOLO, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effetti della tutela, in Dir. prat. trib., 1998, I, 775; A. AMATUCCI, Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario ed effetti della tutela, in Il contenzioso tributario: i problemi e le prospettive, (a cura di Leccisotti), Padova, 1992, 65; MINIERI, L'organizzazione del contenzioso tributario e le

esperienze europee e statunitensi, in *Le Commissioni tributarie*, 1998 n. 1 e 2, IV, 9 ss., 33 ss. (60) Cfr. CONSOLO, op. cit., 777.

(61) Cfr. TREMONTI, *Materiali per una discussione sulla giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 7, I, 1573 ss. AMATUCCI-PACE, *Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa*, in *Il contenzioso tributario i problemi e le prospettive* (a cura di M. Leccisotti), Padova, 1992, 74; G. RECCHIA (a cura di), *Ordinamenti europei di giustizia amministrativa* (vol. XXV del *Trattato di diritto amministrativo* curato da G. Santaniello), Padova, 1996.

(62) Cfr. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del "giusto processo" ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 20.

(63) DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 2000, 465; F. GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso*, in *Rass. trib.*, 2000, 19.

(64) Alla volontà europea di adottare strumenti deflativi del contenzioso, in modo da concentrare le energie processuali di giudici e parti solo sulle controversie di maggiore rilevanza e valore, aspira ad allinearsi anche il legislatore italiano tramite gli istituti del reclamo e della mediazione, strumento che consentirà a Fisco e contribuenti un confronto dialettico, finalizzato al rapido raggiungimento di soluzioni condivise (legittime, trasparenti e dinamiche).

(65) Ci si riferisce al disegno di legge delega del 1990, collegato al progetto di legge finanziaria del 1991 al cui interno è possibile cogliere alcuni principi fondamentali, tra i quali, per il tema che ci occupa, il riesame preventivo in sede amministrativa entro tre mesi dalla notifica del ricorso. Detto disegno di legge è idoneo a recepire i principi comuni cui si ispirano le legislazioni dei vari Paesi citati. In ordine all'analisi del suindicato progetto di legge cfr. *La crisi del contenzioso tributario*, in *Atti del Convegno della Facoltà di Economia e Commercio - Istituto di scienze giuridiche di Ancona* (26 ottobre 1987).

(66) L'attuale normativa di riferimento è da individuare nell'art. 2-quater del DL 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e nel relativo regolamento di esecuzione adottato con il DM 11 febbraio 1997, n. 37. L'art. 2-quater del DL n. 564/1994 stabilisce, infatti, testualmente che: "Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione". Il regolamento di esecuzione di cui al DM n. 37/1997 prevede, all'art. 1, che l'organo competente ad esercitare il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento è l'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o infondato o, in caso di grave inerzia, la Direzione Regionale sovraordinata. Il successivo art. 2 delinea la cd. "autotutela d'ufficio", ovverosia, il citato articolo, in maniera non esaustiva e tassativa, contempla tutte le ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di accertamento, disponendo che l'amministrazione finanziaria ha la potestà di annullare in tutto o in parte, senza la necessità di una istanza di parte e anche in pendenza di giudizio, o altresì, in caso di non impugnabilità, quegli atti che si ravvisano essere illegittimi poiché si è innanzi a: "a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione". Le situazioni sopra richiamate non sono tassative, anche perché la casistica non può essere così limitata. Si dà maggior rilievo, naturalmente, a quelle fattispecie che possono condurre a un enorme contenzioso o addirittura ad una vertenza che poi risulterà sfavorevole per l'amministrazione, poiché risulta maggioritaria la giurisprudenza contraria alle

tesi degli uffici finanziari, alle ipotesi di atti manifestamente illegittimi, e ciò per evitare di incrinare i rapporti fondati sulla buona fede tra l'amministrazione e il cittadino-contribuente. Il potere discrezionale di autotutela tributaria è limitato dallo stesso legislatore, attraverso l'ultimo comma dell'art. 2, nella parte in cui esclude il ricorso a tale istituto per quei motivi di diritto o di fatto oggetto di sentenza passata in giudicato favorevole per l'amministrazione finanziaria. Gli uffici possono ricorrere allo strumento dell'autotutela anche quando ci siano pendenze del giudizio o sentenze che sono inoppugnabili, quando sono scaduti i termini per ricorrere o gli atti non sono più impugnabili. Sull'argomento, in dottrina, si richiamano ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento - Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente, Milano, 2008; FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo, Milano, 1999; Id., Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali, in questa Rivista, 1994, III, 396; Id., L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: riflessione a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria, in Rass. trib., 2007, 1715 ss.; MUSCARÀ, Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, Milano, 1992; Id., Autotutela (diritto tributario) (voce aggiornata-2004), in Enc. giur. Treccani, Roma, IV; Id., Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria, in questa Rivista, 2005, I, 71; STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente, Padova, 1996; BASILAVECCHIA, I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido, in GT-Riv. giur. trib., 2004, 43 ss.; D'AYALA VALVA, L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria, in questa Rivista, 2004, I, 145 ss.; MARELLO, Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario, in questa Rivista, 2000, I, 379; LA ROSA, A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela, in questa Rivista, 2003, II, 909 ss.

(67) Cfr. legge 7 agosto 1990, n. 241, inerente il procedimento amministrativo e il "diritto di accesso ai documenti amministrativi".

(68) Legge 27 luglio 2000, n. 212.

(69) Per un approfondimento dell'analisi del modello processuale tributario francese, si rinvia a GROSCLAUDE - MARCHESSOU, Diritto Tributario Francese: Le imposte - Le procedure (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006, passim; CASIMIR, Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, Parigi, 1988, 212 ss.; MOLINIER, La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente, Relazione ad un Convegno tenutosi a Bologna dal titolo, "L'esperienza francese", in Riv. dir. fin. sc. fin., 1994, 101.

(70) Nel Paese transalpino, oltre ad esistere un arbitratore presso ogni direzione dell'amministrazione finanziaria, la cui funzione è quella di facilitare il raggiungimento di un accordo con i contribuenti, è operativa una procedura preliminare di reclamo amministrativo avverso l'atto impositivo.

(71) Il fatto che il contribuente sia tenuto ad esporre, nell'ambito della fase amministrativa preliminare, oltre alla richiesta di riesame, anche i mezzi a sostegno della medesima, produce l'effetto di stimolare l'amministrazione ad un serio riesame della vertenza, cfr. GROSCLAUDE - MARCHESSOU, Diritto tributario Francese: Le imposte - Le procedure (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006, 588.

(72) Cfr. CONSOLO, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso, op. cit., 799, sull'argomento sostiene espressamente che in questo modo si è in grado di "...rettificare il tiro, evitando ogni sbocco giudiziale successivo o, quanto meno, affrontando tale prospettiva processuale in modo più sicuro e consapevole..".

(73) Tale intervento è stato attuato con una legge del 27 dicembre 1963 la cui emanazione è stata considerata opportuna in quanto la giurisdizione risultava conferita non già al giudice amministrativo, ma ad un giudice ordinario, cfr. sull'argomento, AUBY-DRAGO, Traité de contentieux administratif, Parigi, 1975, I, 162 ss.; HAURIOU, Précis de droit administratif, X ed., Parigi, 1921, 381.

(74) CONSOLO, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso, op. cit., 800.

(75) LE BERRE, Contentieux fiscal ed contentieux administratif général, in Rev. fr. de fin. publ., 1987, 22 ss.; BARILARI, Les droit du citoyen face aux administrations fiscales, in Rev. fr. de fin. publ., 1987, 147 ss.   diffusa la convinzione del legislatore che: "... la sentenza del giudice sia una constatazione di insuccesso...certamente negativo per l'amministrazione, il cui credito fiscale   contestato, probabilmente anche per i giudici, il cui compito rischia di trovarsi intasato da liti che sarebbero potute essere evitate...", cfr. sul punto GROSCLAUDE - MARCHESSOU, Diritto tributario francese: Le imposte - Le procedure (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006, 588.

(76) Cfr. Ce 25 aprile 2001, n. 230166 - 230345, in www.efl.fr/efl/actu/documents/source/0510_150326_11/P.htm.

(77) Anche nell'ambito dell'ordinamento francese, i presupposti per la concessione della sospensione dell'esecuzione sono subordinati all'esistenza del presupposto del *fumus boni iuris*, in quanto deve essere in dubbio la regolarit  della procedura di imposizione e/o la fondatezza della medesima, e dell'ulteriore requisito del *periculum in mora*, in quanto deve operarsi una valutazione della gravit  delle conseguenze che potrebbero derivare da un immediato pagamento dell'imposta richiesta.

(78) Per un approfondimento del modello tributario tedesco si rinvia a BIRK, Diritto tributario tedesco, (a cura di E. De Mita), Milano, 2006; Id., Lineamenti del procedimento tributario della Repubblica tedesca, in questa Rivista, 1996, I, 1027 ss.

(79) In ordine al procedimento extragiudiziale, si richiama FALSITTA, Legge generale tributaria della repubblica federale tedesca (*Abgabenordnung*), Milano, 2011, 209 ss.

(80) L'utilit  di tali rimedi emerge anche dai dati statistici, dai quali si rileva che siffatti istituti "pre-contenziosi" riscuotono un grosso successo, attenendo sostanzialmente per lo pi  ad errori commessi dall'amministrazione nella fase di accertamento. Infatti,   stato rilevato che solo il 5 per cento delle decisioni emesse dai Tribunali economici amministrativi di primo grado (TEAR), viene fatto oggetto di impugnativa innanzi ai Tribunali economici amministrativi di secondo grado (TEAC) e solo una frazione della percentuale sopra riportata giunge al Finanzgericht, Organo di giurisdizione di primo grado, cfr. A. AMATUCCI, L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, a cura di Glendi - Uckmar, Padova 2011, 145 ss.

(81) Pertanto, alla fase processuale giungono prevalentemente ricorsi "selezionati e non banali". Conclusivamente, solo nell'ipotesi in cui la fase preliminare non dovesse andare a buon fine, il contribuente tedesco avr  la possibilit  di intraprendere la strada giudiziaria davanti ad un organo ad hoc.

(82) Cfr. par. 347 ss. della *Abgabenordnung*.

(83) A tal riguardo, l'art. 17 della *Grundgesetz* prevede espressamente il diritto di ciascuno di adire gli organi amministrativi e di ottenere dagli stessi una risposta.

(84) Nello specifico, deve si rilevare, come per i rimedi straordinari non siano previsti dei termini per la loro proposizione, n  si pongano tutte le problematiche relative all'ammissibilit , alla ritualit  e alla legittimazione ad agire che sorgono, invece, per i rimedi cd. "ordinari" in base al disposto delle par. 347 ss. della *Abgabenordnung*. Cfr. CONSOLO, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettivit  della tutela, in Dir. prat. trib., 1988, 787.

(85) Anche il diritto tributario tedesco garantisce al ricorrente una tutela giuridica transitoria da parte dell'organo amministrativo che ha emesso il provvedimento, sia su istanza del contribuente che d'ufficio. Sul punto il   361 della legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (*Abgabenordnung*) dispone espressamente sull'argomento: "...L'autorit  finanziaria che ha emesso l'atto amministrativo pu  sospendere l'esecuzione in tutto o in parte. Su richiesta dell'interessato dovr  essere disposta la sospensione quando esistono seri dubbi sulla legittimit  dell'atto amministrativo impugnato o se l'esecuzione comporterebbe per il soggetto coinvolto una difficolt  iniqua non giustificata da interessi pubblici prevalenti...".

(86) Sul modello spagnolo, si richiamano, tra gli altri, GONZALES GARZIA, I ricorsi amministrativi e giudiziari, in Trattato di Diritto tributario (a cura di A. Amatucci), vol. III, Padova, 1994, 276; C. ALBINANA CARGIA-QUINTANA, La Legitimacion udiva en las reclamaciones tributaria, in Studi in onore di Achille Donato Giannini, Milano, 1960; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.N. TEJERIZO LOPEZ, Curso de derecho financiero, Madrid, 1998, 606, ss.; M.J. SANCHEZ, El proceso contencioso administrativo en materia tributaria, Madrid, 1992, passim.

(87) Su tale fase preliminare osserva A. MENENDEZ MORENO in Derecho financiero y tributario, Valladolid, 2004, 398, "...la reclamacion economico-administrativa tiene naturaleza administrativa no jurisdiccional, pese a la denominacion de Tribunales que se otorga a los organos administrativos encargados de su conocimiento, e implica una revision de los actos de gestion con el fin de convertirlos en definitivos o no, antes que puedan ser impugnados ante los tribunales de justicia".

(88) Infatti, nei confronti dei provvedimenti emessi dagli enti locali è possibile esperire il "reposición" (ricorso di revisione) e, avverso l'eventuale decisione, adire i Tribunales contencioso-administrativos" (Tribunali amministrativi).

(89) Dopo una iniziale fase di chiusura in ordine alla concessione della sospensione cautelare, derivante dalla difficile individuazione dei presupposti del danno grave e irreparabile, si è assistito, successivamente, ad un atteggiamento di progressiva apertura da parte dei Tribunali amministrativi, che hanno effettivamente iniziato a riconoscere che una eventuale esecuzione nelle more della decisione, possa avere l'effetto di causare un danno oltre che grave, anche irreparabile. Attualmente, pertanto, la sospensione cautelare, previa valutazione delle fondatezze delle ragioni addotte dal ricorrente, trova accoglimento. Nell'ipotesi, infine, di prestazione di una idonea garanzia, viene addirittura considerata un atto dovuto.

(90) Sul punto cfr. C. PALAO TABOADA, Il processo tributario in Spagna, in Riv. dir. trib. internaz., 2005, 22 ss. Nella Ley general tributaria (LGT del 17 dicembre 2003, n. 58) novellata proprio al fine di superare le critiche sopra esposte, è stata introdotta, la revoca degli atti amministrativi, anche per motivi non di stretta legittimità; è stata conferita una certa rilevanza alla risposta dell'amministrazione in sede di interpello, ecc.

(91) Effettivamente dal punto di vista del contenzioso, l'Europa comunitaria risultava contrassegnata da differenti modelli organizzativi: modello misto, considerato anche il più diffuso, caratterizzante l'Italia ed altri paesi quali la Spagna, Belgio, Svezia, Irlanda, Grecia, ecc.; un secondo modello costituito esclusivamente da giudici speciali (tipico della Germania e del Portogallo); ed, infine, un modello di giurisdizione ordinaria (civile ed amministrativa), proprio del sistema francese, cfr. A. AMATUCCI, Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario ed effetti della tutela, in Il contenzioso tributario: i problemi e le prospettive, (a cura di Leccisotti), Padova, 1992, 73-74.

(92) Ecco perché il legislatore del 2009 (con la legge n. 69) ha introdotto un danno tipicamente punitivo nell'art. 96 comma 3 c.p.c. al fine di scoraggiare l'abuso del processo e preservare la funzionalità del sistema giudiziario. Tale principio è in grado di spiegare i suoi effetti non solo nel ristretto ambito del processo civile, ma anche in quello tributario.

(93) Conclusioni confermate dal Direttore Centrale Affari Legali e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate (Vincenzo Busa) nel corso del Convegno organizzato a Cagliari in data 17 aprile 2012, dal titolo "Mediazione tributaria".

(94) In effetti parte della dottrina che si occupa dell'istituto, ha concluso per l'inquadramento del reclamo all'interno della autotutela, cfr. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 70; cfr. STEVANATO, Reclamo e "mediazione fiscale": lettera a un bambino mai nato, in Dialoghi trib., 2012, 98, che è del parere che il reclamo sia un "mero doppione" di istituti già esistenti. Al contrario, altri autori sostengono che, in realtà, sussista una netta differenza tra il reclamo e l'autotutela tributaria, cfr.

ATTARDI, Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti

deflativi del contenzioso tributario, in Fisco, 2012, 4796 ss.

(95) Per una prima disamina della giurisprudenza che si è occupata del tema della responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, si veda GALEANO-FERRI, Annullamento in autotutela e risarcimento del danno, in Corr. trib., 2010, 1263. Cfr. Cass., 19 gennaio 2010, n. 698, in Bancadati, Ipsoa, 2011; Cass., 3 marzo 2011, n. 5120, in Fisco, 2011, 1900.

(96) Nel testo sono state, infatti, richiamate le posizioni della più accreditata dottrina che esprimono più di una "perplexità" sulla bontà dell'istituto.

Utente: ARMANDO REGINA - www.iusexplorer.it - 03.05.2016