

# CONSIGLIO DI PRESIDENZA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

*SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE  
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI MARCHE-ABRUZZO-MOLISE*

*Venerdì 17 e Sabato 18 ottobre 2014*

*COSMOPOLITAN BUSINESS HOTEL  
Via Alcide de Gasperi n. 2, Civitanova Marche (MC)*

## ***“La mediazione tributaria e la conciliazione: nuove prospettive” “Il punto di vista del contribuente”***

Relatore Avv. Marisa Abbatantuoni

[marisa.abbatantuoni@gmail.com](mailto:marisa.abbatantuoni@gmail.com)

Premessa

Il valore complessivo del contenzioso tributario per il 2013 si aggirava intorno ai 37 miliardi di euro, dati questi contenuti nella Relazione del Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Roma, 16 maggio 2014. Nel 2013 ci sono stati oltre 260mila ricorsi in primo grado<sup>1</sup> la Francia ne aveva avuti poco più di 20mila, le controversie tributarie di c.d. “modica entità”, considerate tali quelle di valore fino ad € 2.582,00, sono state pari al 42% del totale, ed hanno rappresentato meno dello 0,30% del valore complessivo.

Lo scaglione successivo da € 2.582,00 fino a € 20.000,00 ha pesato sempre, nel 2013 per un ulteriore 27%, con una incidenza, in termini monetari, di meno del 2%. Quindi i due terzi delle cause “valgono” meno del 2,2% del totale, mentre le cause di valore superiore al milione di euro sono (solo) l’1,4% del totale ancorché “rappresentino circa il 70% del valore complessivo in termini monetari”<sup>2</sup>.

La tendenza a rinviare al giudice la soluzione delle questioni fiscali, rappresenta un elemento caratteristico del nostro sistema tributario. Un elemento certamente da correggere rapidamente, al fine di attuare un “fisco competitivo” all’interno di un sistema europeo. Un fisco soprattutto capace

---

<sup>1</sup> Cfr. Fiorenzo Sirianni, direttore della giustizia tributaria al Dipartimento delle Finanze in “Sole24 ore dell’11 ottobre 2014”

<sup>2</sup> Cfr. Atti parlamentari, Camera dei deputati, 20 settembre 2013, n. 29/2

di incentivare e non di frenare gli investimenti in Italia e la crescita delle nostre aziende. Da più parti si sente parlare del bisogno di semplificazione, certezza del diritto con «le sanzioni penali che vanno rimodulate ed una fiscalità internazionale che tenga conto di regole chiare ed omogenee. La soluzione secondo il “numero uno” dell’Agenzia delle Entrate, è *“una rivoluzione culturale in grado di avvicinare la nostra amministrazione tributaria alle logiche di quelle straniere che puntano su un fisco che attrae e non fa scappare le aziende”*<sup>3</sup> anche Vincenzo Busa, neo presidente di Equitalia e responsabile della direzione Affari legali e contenzioso dell’Agenzia delle entrate, crede molto nel dialogo e confronto preventivo con il contribuente e il suo professionista così da *“applicare la regola del buon senso all’attività di riscossione, nel rispetto del legge ma con la capacità di cogliere e comprendere le difficoltà della fase attuale”*<sup>4</sup>.

Le parole d’ordine dell’attività amministrativa sembrerebbero essere *“dialogo e confronto”*, propositi questi, forse in parte stimolati anche dal recente orientamento della Cassazione<sup>5</sup> che attribuisce alla fase del contraddittorio preventivo un obbligo d’applicare da parte degli Uffici a qualsiasi procedimento amministrativo tributario a prescindere dal nome dell’atto emesso, pena la nullità dell’atto<sup>6</sup>.

I dubbi però che affliggono il contribuente durante le attuali e più comuni forme di contraddittorio con l’Ufficio quali l’autotutela, l’accertamento con adesione, la mediazione tributaria ed anche la conciliazione giudiziale sono legati al rischio che l’interesse fiscale nonché la frenesia del gettito programmato sulla base di budget predefiniti di imposte da recuperare, finisca per prevalere sul principio dettato dall’Art. 53 della Costituzione della *“giusta imposizione fiscale”*.

E’ patrimonio del contribuente medio la consapevolezza che l’esigenza del maggior gettito spesso è dettato da impegni di spesa già assunti e ciò induce l’Amministrazione finanziaria a chiudere l’attività ispettiva con accertamenti comunque positivi per l’erario. Le ragioni che hanno decretato e spesso decretano l’inefficienza dei tradizionali strumenti deflativi del contenzioso sono legate sostanzialmente alla mancata differenziazione tra la funzione accertativa e quella conciliativa, la cui

---

<sup>3</sup> Cfr. Rossella Orlandi, direttore dell’Agenzia delle Entrate, in *“Sole24 Ore 11 ottobre 2014”*

<sup>4</sup> Cfr. Vincenzo Busa, neo presidente di Equitalia in *“Sole24 ore dell’11 ottobre 2014”*

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Civ. Sez. Unite sentenza 19667/2014

<sup>6</sup> Si pensi all’attività ispettiva senza accesso ai fini dei c.d. *“accertamenti a tavolino”* per i quali gli uffici frequentemente emettono accertamenti privi di un preventivo contraddittorio con il contribuente, es rideterminazione del reddito d’impresa basata sulle statistiche locali

commistione ha portato ad irrigidire le decisioni e a sfiduciare il contribuente e di conseguenza a rinviare le controversie, per chi può permetterselo, alla giustizia tributaria.

Ovviamente la coscienza in questo stato di cose da parte del contribuente incrementa la sensazione di sfiducia verso il Fisco. A ciò deve necessariamente aggiungersi la conoscenza da parte del cittadino dell'onerosità del contenzioso tributario, mi riferisco anche e non solo al contributo unificato commisurato al valore della controversia, e dell'introduzione dal 1° ottobre 2011 dell'accertamento impositivo che espone i contribuenti al pagamento immediato di 1/3 dei maggiori tributi pretesi, l'incapacità da parte del consulente di rassicurare il "malcapitato" contribuente sugli orientamenti giurisprudenziali spesso non massimati della CT di competenza, relativamente alla specifica pretesa e non per ultimo una giustizia tributaria mal pagata e stipendiata da una parte del processo.

### **Reclamo e mediazione secondo la sentenza n. 98/2014 della Corte Costituzionale**

In questo quadro s'inserisce l'art. 17 bis, del D.lgs. n. 546 del 1992 meglio conosciuta come "mediazione tributaria". Questo "infelice congegno"<sup>7</sup>, sembrava originariamente strutturato al fine di scoraggiare il contenzioso tributario anche per la "farraginosità" della normativa, agevolando gli Uffici finanziari al rispetto dei budget sulle entrate fiscali.

Influenzata dall'istituto della mediazione civile e commerciale D.L. 21 giugno 2013, n. 69, e dalla precedente sentenza della Corte Costituzionale che aveva dichiarato incostituzionale la previsione dell'obbligatorietà della mediazione civile (art. 5, 1° comma, del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28) la CT di Perugia affrontava la spinosa questione relativa alla "natura" del contraddittorio con il fisco, sollevando l'eccezione d'incostituzionalità in relazione all'obbligatorietà della mediazione dettata dall'art. 17 bis e alla mancata previsione di un mediatore estraneo alle parti.

Difatti, da più parti si contestava l'efficacia del contraddittorio nel procedimento di mediazione instaurato innanzi ad un organismo che non garantiva nessuna terzietà ed imparzialità, in quanto formato da operatori dello stesso ufficio finanziario che aveva proceduto all'elaborazione dell'atto di accertamento.

Con la sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014 i Giudici chiariscono che la mediazione

---

<sup>7</sup> Cfr. C. Glendi Tutela cautelare e "Nuova" Mediazione Tributaria "Corriere Tributario, 4/2014, p. 275"

tributaria non può essere considerata come una “*declinazione*” del modello adottato in materia civile e commerciale, né appare riconducibile alla Direttiva europea n. 2008/52/CE volta all’armonizzazione dei vari modelli di composizione delle liti individuabili negli ordinamenti degli Stati membri<sup>8</sup> e ad oggetto “*le controversie transfrontaliere in materia civile e commerciale con espressa esclusione della “materia fiscale, doganale e amministrativa”*” (art. 1, 2° comma). La Corte Costituzionale definisce la mediazione tributaria introdotta dall’impugnato art. 17-bis come «*una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull’intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l’ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità*». La Consulta dubita fortemente della riconducibilità della mediazione tributaria al modello civilistico proprio per la mancanza di un soggetto terzo, come previsto invece per la mediazione delle controversie civili e commerciali disciplinata in prima battuta dal d.lgs. n. 28 del 2010 (art. 1, 10 comma, lettere a) e b).

La dottrina maggioritaria giustappunto, riscontra una chiara assimilazione della mediazione con la conciliazione giudiziale, seppur di matrice amministrativa la prima e processuale la seconda, che difatti consente di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale della quale la mediazione rappresenta un sostanziale surrogato, la mediazione comporta “*un’anticipazione dell’occasione (...) di perfezionare una conciliazione giudiziale ex art. 48, dello stesso d.lgs. n. 546 del 1992*”<sup>9</sup> difatti l’applicabilità della conciliazione giudiziale è esclusa per le liti di minor valore sottoposte a mediazione. Se volessimo scendere sul pratico potremmo dire che la mediazione rispetto alla conciliazione giudiziale ha un termine fisso all’interno del quale può svolgersi, consumato il quale alle parti non rimane altro che sottostare al giudizio del giudice in merito alla risoluzione della controversia, “*La mediazione tributaria non è una mediazione (...), il mediatore non è un terzo ma è parte (...). Il termine da usare è dunque “conciliazione”*”<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. G. Corasanati, Il reclamo e la mediazione tributaria tra recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale

<sup>9</sup> Il riferimento è a V. Ficari, Il processo tributario, in A. Fantozzi (a cura di), Diritto tributario, Torino, 2012, 1025, che segnala come tale obiettivo sia perseguito introducendo una condizione per l’esercizio dell’azione che si presta a dubbi di legittimità costituzionale. Alla «anticipazione della conciliazione ex art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992» si riferisce anche A. Guidara, La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni, in Dialoghi trib., n. 1 del 2012

<sup>10</sup> Così F. Tesauro, Manuale del processo tributario, cit., 150

Premesso quanto sopra, lo “strumento” è spesso guardato dal contribuente con sospetto ed è considerato come un’inutile complicazione procedimentale, difatti spesso si ripropongono ad un altro funzionario dello stesso Ufficio finanziario le argomentazioni (nonché documenti allegati), già respinte in fase di accertamento con adesione, o in seguito all’istanza in autotutela; pertanto si approccia a questa nuova fase del procedimento pre-contenzioso di natura amministrativa con la consapevolezza che l’accertamento non sarà di certo “demolito” giacché nessuno si assumerebbe la responsabilità di screditare l’operato di altri colleghi, e quindi al massimo si potrà sperare in una “lieve” rideterminazione della pretesa, e l’applicazione delle sanzioni al 40%.

Tenuto conto delle inefficienze generate dalla precedente versione dell’art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, e della paventata scure demolitoria della Corte Costituzionale, *“l’Agenzia delle entrate ha sollecitato il farraginoso legislatore di fine anno (2013) ad inserire in quel vero e proprio Zibaldone che è la legge n. 147/2013 un seicentoundicesimo tra i tanti (749) commi di cui si compone l’art. 1 di siffatta legge, istitutivo di un “provvidenziale”, si fa per dire, comma 9 bis all’interno dell’art. 17-bis del D.lgs. 546/1992”*<sup>11</sup>. Le modifiche auspiccate e parzialmente suggerite dalla dottrina, sono intervenute, anche per dissipare i dubbi di costituzionalità sollevati dalle commissioni Tributarie di Perugia, Campobasso, Ravenna e Benevento in relazione agli art. 3, 24, 111, 113 della Corte Costituzionale.

Il provvedimento normativo ha così anticipato alcune delle soluzioni poi adottate dalla sentenza della Suprema Corte n. 98 del 2014 e ciò in applicazione dei precedenti orientamenti dettati sulla “giurisdizione condizionata” e sull’impugnazione degli atti dei vecchi “Centri di servizio delle imposte dirette” DPR 787/1980.

L’Agenzia delle Entrate eccepiva l’inammissibilità del ricorso principalmente in 2 fattispecie:

- 1) Mancata proposizione del ricorso / reclamo (riferita sia al difetto di produzione materiale sia al difetto formale – omissione del *nomen*);
- 2) Costituzione anticipata, quindi prima dello scadere del termine di 90 gg oppure in violazione dei termini per la costituzione in giudizio a decorrere dall’ accoglimento parziale o dal rigetto scritto.

---

<sup>11</sup> Cfr. C. Glendi Tutela cautelare e “Nuova” Mediazione Tributaria “Corriere Tributario, 4/2014, p. 275”

La Corte Costituzionale in merito al tema della “*giustizia condizionata*”, aveva già da tempo espresso il suo indirizzo ritenendo sussistere la violazione degli art. 24, 113, e 3 della Costituzione nei vari casi in cui il previo esperimento di rimedi amministrativi condizionava l’accesso alla giurisdizione tributaria comprimendo il diritto di difesa, reso eccessivamente difficoltoso o ostacolato dall’omesso esercizio della procedura amministrativa.

Il differimento dell’azione giudiziaria è stato generalmente ritenuto legittimo solo nella ricorrenza di “*esigenze di ordine generale*” e “*superiori finalità di giustizia*”, ma comunque mai è stato ritenuto legittimo condizionare addirittura l’ammissibilità dell’azione giudiziaria al previo esperimento di un rimedio amministrativo<sup>12</sup>.

Anche recente Cassazione ha ritenuto che l’inammissibilità sia una sanzione di carattere eccezionale da comminare esclusivamente nelle ipotesi tassativamente previste Cass. Civ. 9201/1998 e 16092/2013, orientamento trasfuso nella sentenza della CTP di Reggio Emilia 125/3/2013.

Fatte, queste necessarie premesse sinteticamente le modifiche apportate dalla cd “Legge di Stabilità 2014” sono state le seguenti:

- 1) La presentazione del reclamo all’Agenzia delle Entrate è considerata non più condizione di ammissibilità del successivo ricorso giurisdizionale, ma di procedibilità;
- 2) La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all’atto reclamato sono sospese ex lege;
- 3) Il termine di 90 gg per lo svolgimento del provvedimento è qualificato come termine processuale;
- 4) L’imposta determinata in esito al procedimento in merito all’imposta sui redditi, si riverbera sul terreno previdenziale.

L’analisi dello *ius novorum* indica come rinnovato il 2° comma dell’art. 17 bis, la norma così dispone: “*la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso*” e dunque non più di ammissibilità.

---

<sup>12</sup> Cfr Corte Cost. Sent. 406/1993- 360/1994 e 56/1995

Come è stato osservato in dottrina<sup>13</sup> la “*mancata presentazione*” del reclamo si riferisce sia al difetto di produzione «materiale» dell’atto all’Agenzia delle Entrate, sia al difetto “formale”, rappresentato dalla omessa indicazione del *nomen* reclamo sull’atto stesso. Nella prima ipotesi la mancata produzione presso gli sportelli ricezione atti delle locali sedi dell’Agenzia delle entrate del reclamo, comporta l’inammissibilità del ricorso, giacché la presentazione del reclamo coincide con la presentazione del ricorso<sup>14</sup>.

Nella seconda ipotesi, l’assenza dell’indicazione del *nomen* o della domanda amministrativa di mediazione, non comporta alcuna inammissibilità, in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come sostenuto dalla stessa Agenzia nella Circolare n. 9 del 2012. Sanzione d’improcedibilità anche a seguito della corretta presentazione del ricorso/reclamo presso l’Agenzia delle entrate ma seguito da una costituzione “*anticipata*” in giudizio, quindi antecedente allo spirare dei 90 gg individuati per l’espletamento della fase amministrativa, è inoltre stato eliminato il riferimento al rispetto dell’eventuale termine di costituzione in giudizio a partire dal rigetto o dall’accoglimento parziale dell’atto. La Corte nella sentenza n. 98/2014 ha stabilito che il nuovo art. 17 bis, per l’effetto della Legge di stabilità 2014 che ne prevede l’applicazione solo agli atti notificati a partire dal 3 marzo 2014, non è estendibile ai giudizi pendenti che dovranno essere quindi regolati secondo il precedente testo normativo, difatti: “*con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato 2° comma dell’art. 17-bis nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l’eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche*”.

Da ciò discende che qualora vi sia stata una sentenza che abbia dichiarato l’inammissibilità del ricorso, per omessa presentazione del reclamo, e che non sia stata impugnata nei termini di legge, passando quindi in giudicato, non sarebbe invocabile la sentenza dichiarativa d’inammissibilità pronunciata dalla Consulta, poiché la sentenza sulla controversia tributaria è passata in giudicato. Se invece il rapporto non si è ancora esaurito ed è stata sollevata eccezione d’inammissibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria (per omessa proposizione formale del reclamo, ovvero per

---

<sup>13</sup> Cfr. a. Giovannini, La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione, cit. 814

<sup>14</sup> Cfr. art. 20 D.lgs. 546/1992

costituzione anticipata) il contribuente potrà far valere con memoria e/o durante la trattazione della controversia in pubblica udienza la sentenza n. 98 del 16 aprile 2014 della Corte Costituzionale che rende infondata l'eccezione dell'Ufficio<sup>15</sup>.

Ancora, in presenza di una sentenza di 1° che abbia dichiarato l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'originario art. 17-bis, 2° comma, dovrà proporsi appello, qualora ancora non consumato il relativo termine breve o lungo per l'impugnazione, chiedendo la riforma della sentenza a seguito della decisione n. 98 del 2014 della Corte costituzionale. Relativamente allo *ius superveniens*, che meglio si illustrerà al punto successivo, il nuovo comma 9-bis dell'art. 17-bis dispone che: *“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. 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'art. 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 d'improcedibilità di cui al 2° comma”*.

### **La tutela cautelare nel procedimento di mediazione**

La Consulta, nella recente sentenza, non si è pronunciata sulla fondatezza della questione della tutela cautelare durante il procedimento di reclamo/mediazione, lasciando quindi ai vari Autori l'interpretazione del dettato normativo. Autorevole dottrina sostiene che nella prima parte del comma 9-bis, il termine finale della sospensione della riscossione o dell'obbligo del pagamento delle imposte dovute è fissato per legge al novantesimo giorno dalla proposizione del reclamo, questo termine di sospensione *ex lege* della riscossione e dell'obbligo di pagamento è tuttavia suscettibile di anticipazione in conseguenza del prematuro deposito del ricorso presso la Commissione, e dell'eventuale proposizione dell'eccezione d'improcedibilità sollevata dall'Agenzia delle entrate *“in sede di rituale costituzione in giudizio”* e del rilievo del *“presidente”*, che *“rinvia la trattazione per consentire la mediazione”*<sup>16</sup>. Come sostenuto in letteratura sembrerebbe che la sospensione legale c'era ma *“viene a cessare a seguito e per l'effetto dell'improcedibilità”*.

---

<sup>15</sup> Cfr. G. Corasanati, Il reclamo e la mediazione tributaria tra recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale

<sup>16</sup> Cfr. C. Glendi Tutela cautelare e “Nuova” Mediazione Tributaria “Corriere Tributario, 4/2014, p. 275”



E ancora, ci si domanda se il rilievo del giudice in merito all'eccezione sollevata dall'Ufficio è un "mero atto dovuto" o è riconosciuto al giudice un margine di autonomia. Nella seconda ipotesi, il momento dell'improcedibilità verrebbe necessariamente a spostarsi nel tempo, rilavando l'operatività *ex tunc o ex nunc* della sospensione.

Andando ora a vedere cosa dispone la circolare 1/E dell'Agenzia delle entrate, scopriamo che qualora il ricorso venga depositato prima dei 90 gg, la parte resistente avvedutasi di tale anticipato deposito, in sede di controdeduzioni "potrà" eccepire l'improcedibilità cui seguirà un termine concesso dal presidente, nel caso in cui costui accolga l'eccezione, per consentire la mediazione. Solo dopo 150 gg (90 per la mediazione e 60 per la costituzione in giudizio della parte resistente) il giudice potrà fissare la data di trattazione, in caso contrario l'eventuale sentenza emessa (anche a seguito dell'eccezione d'improcedibilità formulata dall'ufficio) potrà essere impugnata per violazione dell'art. 17 bis. La Circolare AE specifica, infatti, che *"qualora il giudice non accolga l'eccezione d'improcedibilità e da ciò, derivi, un ostacolo alla difesa dell'ufficio, la sentenza emessa all'esito del giudizio può essere impugnata anche per violazione dell'art. 17 bis"*.

E' poi da rilevare la plausibile inoperatività della sospensione ope legis di 90gg della riscossione, così come prevista dal nuovo comma 9 bis dell'art. 17 bis *"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'art. 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 2° comma"*. In realtà relativamente alla sospensione, autorevole dottrina ha posto dei dubbi sull'applicabilità della stessa nei casi d'iscrizione a ruolo straordinario o di affidamento in carico straordinario, laddove risultasse un *"fondato pericolo per la riscossione"* ovvero il *"fondato pericolo per il positivo esito della riscossione"* e in ordine alla perdurante proponibilità di *"azioni cautelari e conservative"* e di *"ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore"*, come previsto dagli artt. 11, terzo comma, e 15-bis del DPR n. 602/1973 de dell'art. 29, comma 1, lett. b) e c), del D.L. 31 marzo 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, della legge 30 luglio 2010, n. 122.

Tale convinzione emerge dal confronto con l'art. 6, comma 3, del D.lgs. 19 luglio 1997, n. 218, dove,

a proposito dell'accertamento con adesione, è viceversa espressamente stabilito che *“l’iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall’ufficio, ai sensi dell’art. 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione”* di 90 giorni dalla data di presentazione dell’istanza da parte del contribuente.

Poco rispettosa del dettato costituzionale, la norma di nuovo conio “pretenderebbe” inoltre di escludere la sospensione della riscossione in presenza di ricorso improcedibile. Se la circostanza fosse verificata il contribuente resterebbe privo di tutele a fronte dell’esercizio di un potere discrezionale della sua controparte e non anche esercitabile d’ufficio.

Si ritiene quindi che il giudice tributario, sia prima della costituzione in giudizio dell’Agenzia, sia pur dopo la rilevata improcedibilità del ricorso stesso, ancorché non sia maturato il periodo di tempo legalmente previsto per la definitiva conversione del reclamo in ricorso, possa esercitare pienamente i suoi poteri e quindi possa pronunciarsi sull’istanza cautelare che gli sia stata proposta ex art. 47 del D.lgs. 546/1992 o anche *inaudita altera parte* come previsto dal 3° comma<sup>17</sup>.

Di conseguenza, lo stesso giudice ben potrà disporre la sospensione cautelare ove non operi la sospensione legale fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla presentazione del reclamo, e cioè per tutti i casi d’iscrizione a ruolo o di affidamento in carichi straordinari per i quali, non opera la sospensione ex lege. Ingenuo pensare che l’esito di tale istanza sia ininfluenza all’esito dell’eventuale *“trattativa”* ancora pendente tra le parti.

Appare quindi non condivisibile ed oltremodo di dubbia legittimità costituzionale la posizione dell’Agenzia delle entrate che ha ritenuto impraticabile la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato, ritenendo che *“a fronte di un ricorso improcedibile non può essere svolta alcuna*

---

<sup>17</sup> Cfr. C. Glendi, Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria, il quale precisa che *«non essendo più sancita l’inammissibilità del ricorso depositato prima del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo e non essendo neppure generalmente previsto un indiscriminato stato di improcedibilità del ricorso stesso, ancorché depositato prima di tale data, dipendendone, infatti, l’operatività da un’eccezione in senso stretto dell’Agenzia delle entrate «in sede di rituale costituzione in giudizio», prima di essa, se non anche prima del suo rilievo da parte del «Presidente», pur a fronte del mantenuto secondo periodo del 90 comma dell’art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario adito, trovasi, quanto meno allo stato, nel pieno esercizio dei suoi poteri, tra i quali, senza alcun dubbio, rientra quello di pronunciarsi sull’istanza cautelare che gli sia stata proposta ex art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992»*. In dottrina sulla tutela cautelare giudiziale ex art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 cfr. M. Montanari, in C. Consolo e C. Glendi, Commentario breve alle leggi del processo tributario, cit., 535

*attività processuale, neppure cautelare*".<sup>18</sup> *In primis*, in virtù dei principi espressi nella sentenza della Corte Costituzionale n. 336/1998<sup>19</sup>, ed *in secundis* alla luce di quella facoltà discrezionale dell'Agenzia delle entrate di sollevare l'eccezione di inammissibilità, rendendo di conseguenza il comma 9-bis censurabile per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111, Cost., in quanto in violazione del principio di eguaglianza, del diritto alla difesa e ad un giusto processo<sup>20</sup>.

### **La “discovery” difensiva nel procedimento di mediazione**

Un profilo di spinoso interesse è sicuramente quello sollevato dalla CTP di Campobasso in merito alla legittimità costituzionale dell'art. 17 bis relativamente alla parte in cui è imposto al contribuente di indicare nel reclamo le proprie “*prospettazioni difensive*”. La Corte Costituzionale ha ritenuto la questione infondata nel merito in quanto anche per le controversie estranee all'ambito applicativo dell'art. 17-bis il ricorrente deve, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato<sup>21</sup>, proporre il ricorso stesso e indicare in esso, tra l'altro i “*motivi*” e “*l'oggetto*” della domanda. Nella sentenza si legge che non risulta lesa il diritto di difesa del contribuente in quanto qualora si raggiunga un accordo, quest'ultimo non avrà interesse alla costituzione in CTP, nel caso non si raggiunga un accordo o lo si raggiunga solamente su alcune questioni, il processo avrà ad oggetto lo stesso provvedimento amministrativo.

In questa seconda ipotesi risulta condivisibile l'osservazione secondo cui “(...) *il giudice dovrà attenersi alla domanda del ricorrente, non potendo questi modificarla in sede di deposito giudiziale dell'esemplare del ricorso già inoltrato all'ufficio. Dunque il giudice stesso, in forza dell'art. 46, contestualmente alla decisione nel merito, sebbene in via logicamente antecedente, dovrà dichiarare cessata la materia del contendere sulle questioni oggetto di annullamento in sede di reclamo*”<sup>22</sup> e per l'effetto estinguere parzialmente il giudizio.

In verità un profilo di criticità si rileva nel fatto che l'Agenzia delle entrate, alla luce del quadro

---

<sup>18</sup> In tale senso Agenzia delle entrate, Circ. n. 1 del 2014

<sup>19</sup> Cfr. sentenza Corte Costituzionale n. 336/1998 “...in quanto la sospensione cautelare è considerata dalla Corte costituzionale (espressione del potere di garanzia del giudice e dunque da questo esercitabile in ogni circostanza, anche se l'azione giudiziale dovesse essere, nel merito, momentaneamente improcedibile)

<sup>20</sup> Cfr. A. Carinci, Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i “vecchi” dubbi, se ne profilano altri, cit., 274

<sup>21</sup> Cfr. art. 21, 1° comma, del D.lgs. n. 546/1992

<sup>22</sup> In questi termini A. Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria, cit. 57-58

difensivo del contribuente, ben potrebbe ritirare l'atto nell'esercizio del potere di autotutela<sup>23</sup> e rinotificarlo, qualora sia nei termini per farlo, modificando l'impostazione motivazionale<sup>24</sup>, e questo proprio beffardamente alla luce degli spunti suggeriti dal contribuente. Il nuovo atto, perfetto sotto i profili di forma e/o contenuto, potrebbe lasciare il contribuente privo di qualsivoglia appiglio difensivo.

### **Mediazione e contributi previdenziali**

La rinnovata mediazione tributaria, prevede all'ultimo capoverso del comma 8 dell'art 17 bis che: *"...L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili"*.

La previsione, come osserva l'Agenzia nella circ. n. 1/2014, "colmerebbe" il vuoto tra normazione sull'accertamento con adesione, per la quale le somme concordate hanno rilievo previdenziale (art. 2, comma 3 e 5, del D. lgs. n. 218 del 1997), e normazione sulla mediazione, che non contemplava una disciplina di identica portata, quindi per l'Ufficio il perfezionamento della mediazione, è vincolato al pagamento anche dei contributi previdenziali. Questa impostazione, che pure sembrerebbe rispondere ad un interesse di finanza pubblica assorbente, non è convincente se riportata al diritto positivo. Prioritariamente in quanto non ha nessun fondamento costituzionale e a maggior ragione in quanto si pone in contrasto con l'art. 17-bis. Per l'appunto la disciplina applicabile alla mediazione, per espresso rinvio del comma 8, è quella sulla conciliazione giudiziale dettata dall'art. 48 della stessa legge processuale, e non quella sull'accertamento con adesione, lo abbiamo già detto, la mediazione non è altro che una conciliazione "pre giurisdizionale". Dalla lettura della norma processuale art. 48 del d.lgs 546/1992, si evince che il perfezionamento dell'accordo è condizionato al solo pagamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi a questo relativi, non anche al contestuale pagamento dei contributi previdenziali. Si deve pertanto ritenere che il perfezionamento della mediazione continui ad essere vincolato al pagamento del solo tributo

---

<sup>23</sup> Cfr. G. Corasanati, Il reclamo e la mediazione tributaria tra recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale

<sup>24</sup> In questi termini M. Basilavecchia, Funzione impositiva e forme di tutela, cit., 370.

(delle sanzioni e degli interessi), conformemente all'art. 48 e conformemente al procedimento che la stessa agenzia segue per rendere esigibili i contributi previdenziali conseguenti alla determinazione dell'imponibile fiscale in conciliazione giudiziale.

### **Mediazione e ristoro delle spese sostenute per la redazione del ricorso/reclamo**

Ultimo aspetto da considerare quando si approccia alla mediazione con lo sguardo del contribuente è necessariamente l'aspetto del riparto delle spese pre-processuali in presenza dell'accordo con il Fisco. Infatti qualora l'Ufficio provveda a ritirare l'atto illegittimo e/o infondato e quindi ad accogliere il ricorso/reclamo viene a crearsi il problema del ristoro delle spese sostenute per la redazione del reclamo, identico al ricorso giurisdizionale per la redazione del quale sopra ad € 2.582,28 deve necessariamente provvedere un professionista abilitato al patrocinio innanzi alle Commissioni Tributarie. L'art. 17 bis del D.lgs. 546/1992 omette qualsivoglia riferimento a tale questione, lasciando trasparire un atteggiamento di favore nei confronti dell'Agenzia delle entrate che è arduo giustificare<sup>25</sup>. La letteratura ha elaborato differenti ricostruzioni dottrinali tra le quali quella maggiormente percorribile legittima il contribuente ad incardinare il processo davanti al giudice tributario per chiedere il rimborso delle spese per la presentazione del reclamo<sup>26</sup>. Il collegio, rilevata cessata la materia del contendere in quanto sussistente una causa impeditiva sulla pronuncia di merito, in virtù del fatto che è venuto meno l'atto oggetto d'impugnazione, ossia l'atto d'imposizione fiscale, dovrà applicare il 3° comma dell'art. 46 del D.lgs. n. 546/1992 conformemente alla lettura data dalla Corte Costituzionale nella sentenza 12 luglio 2005, n. 274.<sup>27</sup>

### **Prospettive di riforma contenute nella legge delega**

In conclusione non possono mancare le proposte di riforma avanzate all'interno della "Legge delega" approvata con la Legge dell' 11 marzo 2014, n. 23, e che prevedono in primo luogo l'utilizzo

---

<sup>25</sup> In questi termini F. Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, cit., 87

<sup>26</sup> In tal senso si è espresso A. Giovannini, Questioni costituzionali sul reclamo tributario, cit., 327

<sup>27</sup> In GT - Riv. giur. trib., 2005, 799, con commento di M. Bruzzone, L'indiscriminata compensazione delle spese di lite non sfugge al controllo sulla ragionevolezza. La Corte aveva statuito che «...la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, [...], si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'Amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, al pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio».

di una nuova terminologia: “*codice del processo tributario*” in sostituzione del più generico termine di “*contenzioso tributario*” e che all’art. 10 rubricato “*Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*” si propone un “*rafforzamento e razionalizzazione dell’istituto della conciliazione nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l’amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità*” che si concretizza con alcune proposte avanzate dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e che consistono sostanzialmente nella eliminazione dell’art. 17 bis, comma 1 nella parte dove esclude la conciliazione giudiziale nel caso di esperimento dell’antecedente mediazione, nonché estensione dell’istituto della conciliazione giudiziale anche al giudizio di appello, con la possibilità anche di definizione parziale della controversia e riduzione delle sanzioni non più al 40% ma ad 1/3 delle somme irrogate. Attenzione è poi posta anche alla discovery, nel caso in cui il reclamo/ricorso non venga accolto o venga accolto solo in parte, la possibilità da parte del reclamante di integrare il quadro difensivo con “*motivi aggiunti*”, nel termine di costituzione in giudizio.

## **Conclusioni**

Compito del legislatore è contrastare l’evasione, cosa che negli ultimi anni è stata fatta potenziando gli istituti dell’accertamento (studi di settore, redditometro ed indagini finanziarie e bancarie) e della riscossione. La lotta all’evasione deve però conciliarsi con il diritto del contribuente a difendersi dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale. Peccando di presunzione, confido nell’aver compiutamente espresso il punto di vista del contribuente rispetto all’istituto della mediazione tributaria, si ringrazia per l’attenzione prestata.

Avv. Marisa Abbatantuoni