

GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO CON PARTICOLARE RIFERIMENTO AL RECLAMO-MEDIAZIONE E ALLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

di Massimo Basilavecchia

1. Premessa. Il panorama complessivo sugli istituti deflativi ne rivela la numerosità e la accresciuta complessità nel tempo.

Il fine perseguito dagli stessi – evitare la soluzione mediante lite – può dirsi nel complesso raggiunto, sotto il profilo del rilevante numero di controversie potenziali o effettive che trovano soluzione senza incrementare il numero delle liti pendenti davanti alle commissioni tributarie.

Non vi è dubbio però che l'intreccio degli istituti, i tempi diversi nei quali essi trovano attuazione, determini una difficoltà di scelte, e prima ancora di valutazione, che richiedono una professionalità tecnica e possono comportare il verificarsi di conseguenze pregiudizievoli assai rilevanti.

La gran parte degli istituti deflativi oggi applicabili¹ risale alla metà degli anni novanta; a distanza di venti anni l'idea di una "manutenzione straordinaria" non sembra affatto peregrina, ma questa esigenza non è valorizzata dalla recente legge delega per la riforma fiscale, che in realtà tende solo ad espandere la conciliazione ammettendola nel giudizio di appello. La "mediazione" ha concluso la fase sperimentale, si è ormai consolidata, si è assestata attraverso interventi normativi opportuni e grazie ad una sentenza della Corte Costituzionale, recentissima, che a me pare di grande equilibrio e pressochè totalmente condivisibile. La presenza della mediazione tributaria, al confine tra "contenzioso" e "processo", è stabile, ed

¹ Tra i quali va fatta una distinzione tra istituti basati solo su una scelta di convenienza che evita qualsiasi dialogo tra fisco e contribuente e istituti basati sulla ricerca di una soluzione consensuale. Tra i primi ricordiamo la definizione delle sanzioni, l'adempimento di quanto richiesto con il c.d. avviso bonario da controllo formale del dichiarato, l'adesione al p.v.c. o all'invito a comparire, l'acquiescenza all'avviso di accertamento (semplice, o rinforzata). Tra i secondi ricordiamo l'accertamento con adesione, la mediazione tributaria in alternativa alla conciliazione giudiziale. Dal punto di vista della sede delle disposizioni, però, molti degli istituti di definizione agevolata, in effetti non consensuali, sono collocati e considerati come sottotipi dell'accertamento con adesione, pur essendo fondati su automatismi che escludono la determinazione del dovuto in contraddittorio.

Forme di definizione agevolata che determinano l'estinzione di liti pendenti sono anche quelle straordinarie (ossia non previste a regime), quali le periodiche definizioni delle liti pendenti.

Pur avendo in alcuni casi effetto deflativo rispetto al processo, non possono essere considerati propriamente tra gli istituti in esame né l'autotutela, né il reclamo, che è una specie di autotutela applicabile alle sole liti soggette a mediazione e in alternativa (prioritaria) rispetto a quest'ultima.

è ormai condizionante l'intero sistema. Se ne profila un'espansione, oltre la soglia di valore attuale, che pone un problema di convivenza a regime con la conciliazione giudiziale, ed appare anche sempre meno giustificabile, dopo la prima fase sperimentale, che un istituto deflativo sia applicabile alle sole liti dell'Agenzia delle entrate.

Le ragioni per un intervento riformatore ad avviso di chi scrive sono le seguenti.

2. Superata la gerarchia tra benefici? La prima attiene alla semplificazione del sistema, che deve essere razionalizzato riducendo la gerarchia tra i diversi istituti, che non è stata determinante al fine di indirizzare i contribuenti verso le forme di definizione più incentivate.

Spinge in questo senso la constatazione che le logiche alle quali deve ispirarsi la determinazione consensuale della materia imponibile non possono essere diverse nel passaggio dall'uno all'altro strumento: o quanto meno un'eventuale diversità deve corrispondere ad una effettiva differente *ratio* a sostegno degli istituti in comparazione tra loro.

Ora, lasciando da parte le definizioni agevolate nelle quali il contribuente si "arrende" e, provvedendo subito a pagare il dovuto, ottiene benefici sanzionatori (e non solo: si pensi al risparmio che deriva in termini di costi accessori dal mancato affidamento all'agente della riscossione, là dove ad esempio si definisce per acquiescenza un accertamento esecutivo), sembrano oggi venute meno le ragioni per differenziare i benefici nel passaggio dall'accertamento con adesione alla mediazione o alla conciliazione. L'art. 17-bis, che disciplina la mediazione, è basato sull'idea che l'ufficio legale deputato a gestire la relativa pratica possa e debba fare di più, rispetto a quanto può fare il reparto ("team") davanti al quale si è svolto, eventualmente, il tentativo di accertamento con adesione.

Ancorché questa diversità sia a mio avviso erronea, e comunque irragionevole e ingiustificata, essa è assunta dalla legge, e soprattutto dalla lettura che ne fornisce l'Agenzia delle entrate, come tratto discriminante tra accertamento con adesione e mediazione. Dunque, in termini collaborativi la parte pubblica è non meno corresponsabile di quella privata, se l'accertamento con adesione non viene perfezionato, e dunque non si vede perché l'accordo raggiunto "dopo" debba determinare benefici minori per il contribuente rispetto a quello raggiunto "prima", quando il costo dell'attività processuale non è addebitabile ad una sola delle parti. Anzi, l'intesa raggiunta sulle soglie del processo, o all'interno dello stesso, è meritevole di particolare attenzione proprio perché sancisce il

superamento di un conflitto formalizzato dagli atti processuali; e la chiusura "conciliata" della lite potrebbe essere, in una riscrittura dell'art. 48 d.lgs. n. 546/92 che superi il ruolo esclusivamente notarile del giudice tributario, incoraggiata da un ruolo propulsivo, o comunque più incisivo, assegnato al collegio giudicante.

3. L'indisponibilità dell'obbligazione e l'economicità dell'azione. Il ventennio trascorso dalla reintroduzione di forme concordate di determinazione dell'imponibile non ha fatto venir meno una serie di resistenze teoriche, di principio, rispetto alla compatibilità di tali forme di definizione con la "indisponibilità" dell'obbligazione tributaria, e/o con l'inderogabilità dell'obbligo di contribuzione in base alla capacità contributiva ex art. 53 Cost..

Tuttavia, credo che le resistenze opposte siano ormai destinate a venir meno, nel tempo, e che anche la sentenza della Corte costituzionale sulla mediazione contribuisca a rimuovere quelle obiezioni, non formulando rilievi sotto tale aspetto.

Il dibattito non può qui essere ripercorso, esso è arricchito di una serie di contributi importanti e complessi, dei quali non sarebbe possibile proporre una sintesi argomentata. Tuttavia, da un punto di vista "laico", si può osservare che vi sono almeno due dati provenienti dall'ordinamento che non sono più trascurabili.

Il primo è costituito dalla natura dispositiva del processo tributario, ormai acquisita quanto meno con riguardo al rapporto tra giudice e prova. I poteri istruttori ufficio si possono essere disposti solo nel limite dei fatti dedotti dalle parti, senza consentire la ricerca inquisitoria della verità, e nel contempo la mancata contestazione specifica dei fatti affermati dal ricorrente può determinare, a carico dell'amministrazione finanziaria, la preclusione che equipara i fatti non contestati a quelli provati.

Sebbene rimanga in diverse pronunce giurisprudenziali la distinzione tra le parti, in funzione della indisponibilità del diritto fatto valere dall'amministrazione finanziaria, l'affermazione appare sempre meno argomentata e sostanzialmente basata su argomenti tralatici.

Insomma, all'ordinamento va data una coerenza: e se il processo è costruito su un asse portante che è il carattere dispositivo, non si può contemporaneamente affermare che la situazione giuridica dell'amministrazione sia indisponibile.

Il secondo elemento è costituito dal fatto che, da un ventennio, la legge ammette che l'azione amministrativa di attuazione del tributo, sia di accertamento, sia di riscossione, possa essere condizionata da valutazioni di economicità. Sebbene nella generalità dei commenti e nella prassi dell'Agenzia il riferimento all'economicità dell'azione di sostegno della pretesa venga evidenziato come un elemento innovativo introdotto dalla mediazione tributaria, la prima menzione di tale criterio si rinviene già nella norma sull'autotutela (art. 2-quater d.l. n. 564/94) che, sebbene sul punto non attuata dai previsti decreti applicativi di fissazione dei criteri valutativi, ha implicitamente sancito la concorrenza dei valori di cui all'art. 97 Cost. con quelli di cui all'art. 53 Cost..

Quindi è vero che l'amministrazione non può discrezionalmente determinare la base imponibile in base a criteri di convenienza o di opportunità, ma questo non significa che l'azione amministrativa debba diventare antieconomica e spingersi sino al punto di inseguire a tutti i costi, e magari sacrificando altre forme di lavoro, un'ipotesi di tassazione che, in fatto o in diritto, possa risultare poi insostenibile davanti al giudice o inefficace sul piano della effettiva riscossione.

L'esperienza di questi anni non ha visto l'emersione di vicende patologiche, legate agli istituti deflativi, in misura superiore a quanto si verificava in assenza di tali istituti. Questo vuol dire che il complesso dei controlli interni ed esterni alle amministrazioni (e magari il monitoraggio delle categorie professionali e imprenditoriali) è in grado di assicurare un sufficiente argine a eccessi di discrezionalità, o a veri e propri abusi.

E' questo un importante tassello su cui costruire un ripensamento del concorso dei diversi istituti deflativi, perché (dopo che la Corte Costituzionale, pur senza rilevare la incostituzionalità della disciplina, ha fatto giustizia dell'improprio uso del termine mediazione, segnalando l'incongruenza della qualificazione normativa, rispetto all'assenza evidente del mediatore terzo) appare ingiustificato ipotizzare che, ad una fase di accertamento con adesione retta da regole più restrittive, e magari svolta ad avviso di accertamento già emanato, possa fare seguito una fase di mediazione basata su criteri valutativi diversi e più ampi, come se l'economicità (intesa come valutazione costi/benefici circa la sostenibilità della pretesa) possa condizionare in modo diverso il team accertamento e il team legale dell'Agenzia delle entrate.

E' anche maturo il tempo per ripensare in termini più generali la possibilità di accordi alternativi al processo (ADR, alternative dispute resolution), ampliando la

prospettiva in funzione della ormai notevole gamma di atti impositivi impugnabili, non tutti attinenti con una pretesa tributaria quantificabile. L'introduzione del reclamo-mediazione, sotto questo aspetto, ha in qualche modo innovato, riferendosi ad una serie non predefinita di atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle entrate, ma il limite di valore che condiziona l'applicazione dell'istituto ha vanificato in parte la portata innovativa, escludendo dall'ambito di applicazione del nuovo istituto gli atti impositivi di valore indeterminabile.

4. La conciliazione giudiziale. Non è necessario ripercorrere tutte le tappe di tale evoluzione, né valutare tutte le possibili ipotesi ricostruttive che hanno impegnato la dottrina. Per linearità, si sviluppa l'analisi muovendo proprio dalla funzione processuale che la conciliazione realizza, concludendo la lite secondo una modalità, alternativa alla decisione del giudice, imperniata sull'accordo tra le parti in ordine all'oggetto della controversia². La previsione dell'art. 48 comma 1, secondo la quale ciascuna delle parti può proporre all'altra la conciliazione totale o parziale della controversia, ha carattere generale, ed è destinata quindi a trovare applicazione a tutte le tipologie di liti ammissibili davanti alle commissioni tributarie. Naturalmente, alcuni atti si prestano meno, per loro natura, alla conciliazione, ma la maggiore difficoltà non autorizza una delimitazione aprioristica delle liti conciliabili; appare ad esempio del tutto corretto ipotizzare che anche liti di rimborso possano essere estinte mediante la conciliazione, nonostante la disciplina di dettaglio dell'art. 48 sia pensata per le liti caratterizzate da interessi oppositivi, ed in particolare per quelle che si rivolgono avverso atti di accertamento.

La conciliazione è ammessa solo in primo grado, davanti alla commissione tributaria provinciale (comma 2 art. 48), può essere totale o parziale, e presuppone una lite pendente³: accordi stipulati tra amministrazioni finanziarie e contribuenti, al di fuori del processo, possono rilevare solo in modo atipico, sotto il profilo della tutela dell'affidamento, ma non possono produrre gli effetti tipici della conciliazione.

² Per la legittimità dell'art. 48, Corte Cost., 433/2000. La conciliazione ha effetti riduttivi delle sanzioni amministrative tributarie (40% dell'irrogato risultante dall'importo del tributo definito mediante conciliazione, e comunque almeno il 40% del minimo edittale), può dar luogo a circostanza attenuante delle sanzioni penali previste per reati tributari, ma non implica un riconoscimento della fondatezza dei fatti contestati. Chi sottoscrive l'atto di conciliazione deve avere il potere di disporre della lite: quindi il soggetto che presti l'assistenza tecnica deve essere espressamente autorizzato a conciliare, il sindaco può conciliare se autorizzato dalla giunta (Cass. 8455/2005).

³ Cass. 12314/01; Cass. 4320/02 precisa che, ai fini della conciliazione, deve considerarsi pendente solo il ricorso che sia stato seguito dalla costituzione in giudizio del ricorrente.

Va infine rilevato che, come anche per l'accertamento con adesione, la disciplina legale non contempla né requisiti rigidi, né limiti entro i quali l'ufficio può accedere alla conciliazione, né parametri sulla cui base possa essere indirizzata la valutazione di convenienza dell'ufficio pubblico; il comma 4-bis dell'art. 37 d.lgs. 545/92 si limita a prevedere che il dirigente abilitato alla rappresentanza in giudizio dell'ufficio dell'Agenzia stabilisca a quali condizioni la proposta di conciliazione può essere accettata o formulata. Vi è quindi un problema di responsabilità in capo ai dirigenti e più in genere ai rappresentanti dell'ufficio, che non deve essere enfatizzato, dato che la procedura lascia traccia del percorso attraverso il quale si perviene all'accordo, e questo rende trasparenti e controllabili la tutela delle ragioni pubbliche e la parità di trattamento tra contribuenti e tra professionisti che li assistono. Per gli enti locali, occorre avere riguardo anche alla legislazione regionale e ai regolamenti di comuni e province, che possono fissare criteri particolari entro i quali la valutazione del funzionario deve avvenire.

4.1. La conciliazione in udienza può essere chiesta da ciascuna delle parti in causa, mediante formulazione di una proposta da inserire nell'istanza di trattazione in pubblica udienza, di cui all'art. 33. In mancanza di proposta, il giudice può esperire un tentativo di conciliazione anche d'ufficio, sempre nell'udienza. Se la conciliazione è raggiunta, viene redatto processo verbale che indica le somme dovute a titolo di sanzioni, imposta ed interessi; somme che vanno spontaneamente versate dal contribuente, in unica soluzione o in rate trimestrali pari a otto, o a dodici oltre un certo importo, con prestazione di garanzia (fideiussione bancaria o polizza fideiussoria). Il perfezionamento della conciliazione, con il conseguente effetto estintivo della lite e con gli effetti di abbuono delle sanzioni, si verifica solo se, nel termine di venti giorni successivi alla redazione del verbale, viene effettuato il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero di una prima di rata⁴ con la contestuale presentazione delle prescritte garanzie in caso di rateizzazione. Il pagamento delle rate successive viene realizzato, in caso di mancato adempimento spontaneo, attraverso un'intimazione al garante, che riassume i termini della pretesa; in caso di ulteriore persistente inadempimento per successivi trenta giorni, l'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo.

⁴ Nel senso che il mancato pagamento delle rate successive consente all'amministrazione solo il recupero coattivo, non la risoluzione della conciliazione, Cass. 20386/06 e da ultimo Comm. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. IV, 10-01-2014, n. 06.

La conciliazione in udienza pone tre problemi di particolare rilievo: quale sia il ruolo del giudice, se sia possibile correggere la conciliazione inficiata da errore, ma soprattutto quale sia la procedura attraverso la quale il giudizio viene formalmente chiuso, dato che il processo verbale non può essere sufficiente allo scopo, dovendo essere seguito dal versamento, che solo perfeziona la fattispecie.

Sotto il primo profilo, la giurisprudenza tende ad escludere qualsiasi partecipazione attiva del giudice⁵: nonostante questa conclusione sia molto criticata, da chi vorrebbe una garanzia di legalità dell'accordo nella presenza attiva di un giudice che possa anche sindacare, se non i termini dell'accordo, quanto meno la sussistenza dei presupposti, la conclusione giurisprudenziale sembra conforme al dato normativo: il massimo che si può chiedere al giudice, cui spetta l'emanazione del provvedimento conclusivo che dia atto della conciliazione e della conseguente sopravvenuta cessazione della materia del contendere, è quello di verificare se sussistano i presupposti minimi di legge per applicare l'art. 48, e se le formulazioni della proposta e dell'accettazione siano rituali (anche alla luce delle condizioni poste per rinuncia ed accettazione del ricorso, che potrebbero essere applicabili, in via estensiva, anche alla conciliazione).

Analoga impostazione restrittiva deve avere il secondo interrogativo: errori di varia natura che possano aver inficiato il contenuto del verbale non dovrebbero essere rilevanti, se seguiti dal pagamento, al fine di negare l'effetto estintivo del processo, salvo poi l'avvio, in sede amministrativa, di procedimenti di autotutela o di rimborso in caso di comprovata eccedenza del versamento effettuato⁶.

Infine, il problema più delicato è costituito dalla procedura, perché se il processo viene dichiarato estinto prima del perfezionamento, sulla base del solo processo verbale, è forte il rischio che la conciliazione non si perfezioni. Occorre, insomma, consentire la ripresa del processo nei casi in cui, nonostante il verbale di conciliazione, l'istituto non sia perfezionato dal pagamento del dovuto⁷; resta esclusa infatti la via perseguita dalla precedente formulazione normativa, che faceva risalire comunque gli effetti al verbale, salvo riscuotere coattivamente quanto dovuto.

⁵ Cass. 9222/07.

⁶ Anche un errore di calcolo è irrilevante, salvo che sia riconoscibile dall'altra parte, il che presuppone però che la quantificazione del dovuto sia oggetto di una esplicitazione dei dati a base dei calcoli: Cass. 21325/06 e 9222/07.

⁷ Per l'esclusione dell'estinzione del giudizio, nel caso non venga versata la prima rata, Cass. 24931/11, 28364/13 e, *pare*, 25683/13.

Le vie percorribili in base al testo attuale dell'art.48 sembrano due: o si assimila il verbale ad un decreto monocratico di estinzione, ex art. 26, considerandolo reclamabile, per omesso perfezionamento, ai sensi dell'art. 28, ovvero, integrando ragionevolmente l'art. 48, si costruisce in via interpretativa un seguito al processo verbale, immaginando, dopo la redazione dello stesso, un rinvio ad un'udienza successiva, nella quale sarà dichiarata l'estinzione del processo per avvenuta cessazione della materia del contendere, dopo aver potuto riscontrare che il versamento tempestivo ha prodotto il perfezionamento dell'istituto. D'altra parte, l'attuale comma 4, sia pure senza riferimenti all'ipotesi del mancato versamento delle somme dovute, già contiene la previsione di un rinvio⁸, di non oltre sessanta giorni, quando la conciliazione non venga raggiunta nell'udienza; entro la nuova data di trattazione, potrà essere presentata la proposta di cui al comma 5.

4.2. Il comma 5 dell'art. 48 disciplina infatti una diversa forma di conciliazione, definita “fuori udienza”, che viene elaborata e definita al di fuori del processo, e poi inserita in questo attraverso l'iniziativa esclusiva dell'ufficio, cui è riservato il deposito della proposta, corredata dalla preventiva adesione dell'altra parte.

Il deposito deve avvenire entro la data di trattazione, sia essa prevista in camera di consiglio o in pubblica udienza, ma non è escluso che sia addirittura precedente alla fissazione della trattazione: in questa seconda ipotesi, se ricorrono le condizioni di ammissibilità, e se risultano sussistenti i presupposti, il presidente della commissione⁹ provvede, con il decreto di cui all'art. 26 – da depositare in segreteria entro dieci giorni dalla presentazione della proposta - dichiarando l'estinzione del giudizio. Il decreto o la proposta depositata – della quale sembra che il collegio debba limitarsi a prendere atto - producono gli stessi effetti che, nella conciliazione in udienza, promanano dal processo verbale.

Sul piano del coordinamento della disciplina processuale, però, la conciliazione in esame pone difficoltà maggiori, perchè il comma 5 prevede espressamente che il versamento della prima rata o dell'intero importo sia effettuato dopo la comunicazione del decreto, entro venti giorni da quest'ultima, mentre la declaratoria di inammissibilità (che non dipende dall'omesso versamento) è prevista come alternativa al decreto e si accompagna alla fissazione della data di trattazione. Pertanto: o si ritiene che, almeno in questo caso, la conciliazione sia comunque perfezionata a prescindere dal versamento, diversamente da quanto

⁸ Secondo Cass. 3560/09 (in Giur. It. 2010, con nota di TESAURO), il rinvio può essere disposto sin dall'inizio, fissando l'udienza ad una data successiva a quella dell'adempimento che perfeziona la conciliazione.

⁹ Ragionevolmente, deve intendersi il presidente della sezione, se il ricorso è già stato assegnato.

accade non solo per la conciliazione in udienza, ma anche per l'accertamento con adesione e l'acquiescenza, con la conseguenza che dall'inadempimento nasca solo il diritto per l'amministrazione di riscossione coattiva delle somme dovute, previa iscrizione a ruolo, senza alcuna conseguenza sulla ormai dichiarata estinzione del giudizio; oppure, più coerentemente, si muove dalla necessità di far riprendere il processo in caso di omesso (pagamento e) perfezionamento; e allora si deve ammettere che il decreto sia reclamabile per omesso perfezionamento dell'adesione e che, in sede collegiale, l'estinzione non possa essere dichiarata se non dopo aver preso atto dell'avvenuto versamento delle somme, conseguente alla presa d'atto del collegio che la conciliazione è ammissibile e che ne ricorrono i presupposti.

4.3. Le prospettive della conciliazione sembrano poter andare nel senso in precedenza aspicato, poché il comma 1 lettera a) dell'art. 10 delle lagge delega 11 marzo 2014, n. 23, prevede, quale primo criterio direttivo per la riforma del "contenzioso tributario", il rafforzamento e la razionalizzazione della conciliazione giudiziale, con particolare riferimento alle violazioni di minore entità, e in particolare sotto il profilo del coordinamento con il contraddittorio amministrativo. Curioso che non si parli espressamente di mediazione.

Gli scenari non sono certi, ma l'istituto dovrebbe trovare un miglioramento strutturale e funzionale, e probabilmente un'apertura maggiore, anche al fine di incentivarne la diffusione; in tal senso, anche se la disposizione approvata non ne fa menzione, non si può escludere che alla conciliazione sia riservata una sorte simile a quella della tutela cautelare, con il riconoscimento dell'applicabilità anche in grado di appello.

5. La mediazione tributaria. La disciplina della mediazione tributaria è stata inserita nel corpo del d.lgs. 546/92, mediante l'art. 17-bis, con il d.l. 98/2011, ed è stata ora rinnovata in aspetti qualificanti dall'art. 1 comma 611 della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014).

Come ha rilevato la Corte Costituzionale, nell'importante sentenza n. 98 del 16 aprile 2014¹⁰, le due discipline convivono in quanto la novella dell'art. 17-bis si applica agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo

¹⁰ La Corte ha escluso la necessità di restituire gli atti al giudice a quo, essendo le modifiche apportate dalla legge di stabilità per il 2014 certamente non applicabili nei giudizi *a quibus*, da giudicare esclusivamente sulla base del vecchio testo dell'art. 17-bis. Essendo d'altra parte le modifiche indirizzate a escludere o attenuare i profili di incostituzionalità già sollevati, la Corte non ha esteso d'ufficio le questioni anche al nuovo testo normativo, riservandosi di farlo solo sulla base di future eventuali ordinanze di rimessione.

all'entrata in vigore della legge, ossia notificati a partire dal 2 marzo 2014: per gli atti dell'Agenzia delle entrate notificati dal 1 aprile 2012 e, per gli atti provenienti dagli ex uffici della soppressa Agenzia del territorio, dopo il 1 dicembre 2012, al 1 marzo 2014 resta ferma la disciplina previgente, sulla quale peraltro la sentenza della Corte Costituzionale ha in parte inciso, in senso conforme alla novella, che per alcuni aspetti risulta così di fatto "anticipata" anche al periodo di vigenza del vecchio testo.

5.1. La disciplina originaria. Quando si applica il reclamo/mediazione, il ricorso, la cui notificazione è utile quanto al rispetto del termine decadenziale per impugnare l'atto, non è considerato come tale, ma come istanza di riesame in via amministrativa dell'atto impugnato. Il ricorrente, quindi, non può e non deve costituirsi in giudizio fino a quando la fase di riesame amministrativo non si è compiuta, o per il decorso di novanta giorni dalla presentazione del ricorso/istanza senza che si sia determinata una revisione del provvedimento impugnato, o perché l'amministrazione comunica formalmente il diniego opposto all'istanza. Solo da questi momenti decorre il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente.

In questa parentesi amministrativa, collocata tra la notificazione del ricorso e il suo deposito presso la segreteria della commissione, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate valuta dapprima il reclamo, procedendo ad una obbligatoria verifica della sussistenza di condizioni per procedere in autotutela all'annullamento totale o parziale dell'atto, e in caso negativo comunica una proposta di mediazione sulla quale si apre un dialogo tra i due soggetti coinvolti¹¹.

Tale dialogo è reso più proficuo, nella logica del legislatore, per il fatto che, come già per il riesame conseguente all'istanza di reclamo, esso si svolge davanti ad una unità organizzativa (dell'ufficio dell'Agenzia) autonoma rispetto a quella che ha emanato l'atto impugnato (manca, a rigore, il vero e proprio soggetto terzo rispetto ad entrambe le parti, quale dovrebbe essere il mediatore). Ecco perché i parametri di riferimento posti dalla legge per valutare la possibilità della mediazione sono diversi (o dovrebbero esserlo: essi erano in realtà già considerati da disposizioni degli anni novanta, rimaste però sostanzialmente disapplicate) da quelli abitualmente impiegati, ad es. nella procedura di accertamento con adesione, che non è esclusa dalla applicabilità successiva della mediazione. Tali parametri, costituiti dalla incertezza interpretativa denotata dalla mancanza di

¹¹ La proposta di mediazione potrebbe essere contenuta nel ricorso/istanza.

documenti consolidati di prassi o giurisprudenziali, dalla sostenibilità della pretesa, dalla economicità dell'azione, dovrebbero condurre ad un risultato di maggiore oggettività nella valutazione di opportunità circa la prosecuzione della lite, e pertanto ad un accordo che si perfeziona e produce effetti (anche sulla entità delle sanzioni) in termini analoghi alla conciliazione giudiziale (art. 48) che infatti è soppressa, per le liti cui si applica la mediazione.

Nonostante talune perplessità derivanti dalla anomalia di una fase amministrativa che si incastra tra due momenti processuali, come la notifica del ricorso e il suo deposito in commissione tributaria, determinando gravi difficoltà sia quanto a immediato accesso alla tutela cautelare, sia nel caso di impugnazione congiunta, con lo stesso ricorso, di più atti dei quali solo alcuni soggetti a reclamo mediazione¹², l'innovazione appariva sostanzialmente positiva, pur in difetto di un coordinamento complessivo con gli altri istituti deflativi e una migliore collocazione sequenziale, anche perché l'Agenzia ha subito mostrato, nelle circolari applicative, di voler dare ampia rilevanza all'istituto, adottando ad es. una nozione ampia di atto soggetto a reclamo, nozione che, se esclude gli atti di valore indeterminato, comprende invece anche il silenzio su istanza di rimborso.

5.2. La sentenza 98/2014 della Corte costituzionale. Selezionando i profili di maggiore impatto ricostruttivo e operativo, nell'ambito di una pronuncia molto complessa e accurata, le indicazioni della Corte sono le seguenti:

- la limitazione dell'ambito di applicazione dell'istituto non è stata irragionevole, ma espressione di una discrezionalità legislativa orientata dall'essere le controversie verso l'Agenzia delle entrate il numero maggiore dei giudizi che caricano le commissioni tributarie; a loro volta, tra le controversie inerenti all'Agenzia delle entrate, quelle di valore superiore a ventimila euro hanno il peso maggiore, quindi l'effetto deflativo è ragionevolmente ed efficacemente perseguito;
- l'accesso alla tutela giurisdizionale non è eccessivamente ritardato, e le potenzialità deflative perseguite dal reclamo/mediazione giustificano un rallentamento della procedura di proposizione dei ricorsi, che non è però lesiva del diritto ad una pronta tutela giurisdizionale, nonostante la mediazione si aggiunga agli strumenti deflativi già consociati dall'ordinamento, i quali restano vigenti;

¹² A questo proposito, i problemi appaiono quasi insolubili. Si può pensare all'impugnazione di un avviso di accertamento o di liquidazione, abbinata a quella dell'atto attributivo della rendita catastale, o al caso frequentissimo in cui siano impugnate sia la cartella di pagamento (atto non soggetto a mediazione, poiché non proveniente dall'Agenzia delle entrate) sia l'iscrizione a ruolo, soggetta invece a reclamo.

- è invece incostituzionale, per violazione dell'art. 24 Cost., il comma 2 dell'art. 17 bis, sempre nella formulazione originaria, nella parte in cui prevede che la costituzione in giudizio senza preventivo esperimento del reclamo/mediazione comporti l'inammissibilità del ricorso; la Corte precisa espressamente che, per effetto di tale declaratoria, nei giudizi in corso la mancanza di preventivo reclamo rimane "priva di conseguenze giuridiche";
- quanto alla qualificazione di mediazione, la Corte osserva che l'art. 17-bis in realtà non contempla una vera e propria mediazione, né in senso civilistico, né in senso generale, ma tuttavia questa mancanza di un organo terzo deputato a risolvere la controversia non lede norme costituzionali; essendo le parti, nella sedicente "mediazione" tributaria, in posizione di parità, ed essendo la efficacia dell'accordo subordinata alla espressione di un consenso da parte del contribuente, nessuna lesione di principi costituzionali è riscontrabile;
- quanto alle lesioni del diritto di difesa che deriverebbe dall'obbligo di impostare la fase del reclamo/mediazione sulla base di un ricorso già completo di tutti i motivi e delle domande, la Corte osserva che essa non ricorre, perché in mancanza di accoglimento del reclamo o di definizione della mediazione, il rapporto processuale si instaura esattamente negli stessi termini nei quali si sarebbe incardinato senza la fase propedeutica;
- l'affermazione precedente consente alla Corte Costituzionale di esprimere un'importante precisazione interpretativa, secondo la quale – come era stato auspicato in dottrina – la immutabilità del ricorso comporta anche che l'Agenzia delle entrate possa ridurre la pretesa in termini quantitativi, ma senza modificarla in quanto "diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti". Possibile dunque un annullamento parziale dell'atto, che conservi la rilevanza dei motivi di ricorso in relazione alla minore pretesa, non una riforma dello stesso che contenga una nuova motivazione dell'atto;
- non è stata esaminata, per difetto di rilevanza, la questione della mancanza di possibilità di richiedere la tutela cautelare in pendenza della fase amministrativa, non essendo precluso all'Agenzia di avviare la riscossione della pretesa; in effetti, tale aspetto assai discutibile della disposizione originaria può essere portato all'attenzione della Corte solo ove si verifichi il caso di una riscossione avviata in pendenza di reclamo e contestata davanti alla commissione dal contribuente;
- parimenti inammissibili per difetto di rilevanza – e pertanto ad oggi restano senza risposta – sono state dichiarate le questioni riguardanti a) il mancato ristoro

delle spese, in caso di accoglimento del reclamo, b) l'eccessivo allungamento della durata del processo, derivante dal possibile cumulo della sospensione del termine per impugnare, derivante dalla richiesta di accertamento con adesione, con la sospensione prevista dalla proposizione del reclamo/mediazione, c) l'incentivo alla proposizione di ricorsi separati anziché cumulativi, derivante dalla obbligatorietà del reclamo solo per alcuni atti e non per altri (quest'ultimo problema sembra peraltro superato, per effetto della dichiarazione di incostituzionalità del comma 2, di cui si è detto; infatti presentare un ricorso cumulativo senza esperire il reclamo/mediazione sull'atto che vi è soggetto non determina più l'inammissibilità del ricorso).

5.3. La disciplina applicabile dal 2 marzo 2014. Fermo restando l'impianto della normativa, la legge di stabilità per il 2014 ha normalizzato l'aspetto più critico della originaria disciplina della mediazione tributaria, cioè quello del rapporto tra fase amministrativa e processo.

5.3.1. Fermo restando che il reclamo, destinato a contenere l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, viene proposto mediante notifica del ricorso completo di tutti gli elementi di cui all'art. 18 d.lgs. 546/92, il nuovo comma 2 ha sostituito, alla sanzione della inammissibilità per costituzione in giudizio prima del decorso del tempo riservato al riesame dell'atto, quella della improcedibilità, il cui effetto è solo quello del differimento della trattazione, ad opera del presidente (della sezione della commissione) per il tempo sufficiente a garantire il tentativo di mediazione. La nuova formulazione indica la necessità di costituirsi non prima dei novanta giorni, i quali vanno computati in base al nuovo testo del comma 9 come se si trattasse di termini processuali (quindi con applicabilità della sospensione feriale, peraltro già riconosciuta dalla giurisprudenza a proposito dell'accertamento con adesione).

L'indicazione dei novanta giorni, come termine fisso e unico per concludere la mediazione, dipende dalle modifiche apportate al comma 9 dell'art. 17-bis, che è stato opportunamente semplificato, togliendo ogni rilevanza, al fine del termine per la costituzione in giudizio, ai fatti contemplati dalla previsione originaria (diniego della mediazione, ovvero accoglimento solo parziale del reclamo). Come per l'accertamento con adesione, iniziata la mediazione si gode di un termine fisso di sospensione di novanta giorni, rispetto al quale le vicende della procedura sono irrilevanti (potrebbe anche ipotizzarsi, ora, che negata la mediazione, nel tempo di novanta giorni il contraddittorio possa essere ripreso).

L'improcedibilità, poi, non è rilevabile d'ufficio dalla commissione tributaria, ma deve essere eccepita dall'Agenzia delle entrate. La previsione è molto opportuna, non solo perché il superamento della drastica sanzione della inammissibilità rende molto più agevole la gestione dei casi dubbi (ricorsi con più atti impugnati non tutti soggetti a mediazione), ma perché la necessità della esplicita eccezione consente di non allungare i tempi del processo, quando ad es. la stessa Agenzia è convinta non vi sia spazio per un utile riesame e per il raggiungimento della mediazione.

L'eccezione va proposta in sede di "rituale costituzione in giudizio". La sede propria è dunque quella dell'atto di controdeduzioni, e il tenore della norma induce ad escludere sia la possibilità di un'eccezione oralmente formulata in camera di consiglio o in udienza, sia la possibilità di formulare l'eccezione in sede di memoria illustrativa, o anche nelle controdeduzioni, che siano però tardive rispetto al termine dell'art. 23 d.lgs. 546/92. Quale che sia la lettura che si adotti di quest'ultima disposizione, quanto al formarsi di preclusioni per le attività difensive che non vengano compiute nel termine ivi previsto di sessanta giorni dalla notificazione del ricorso (eccezioni non rilevabili d'ufficio, indicazioni dei mezzi di prova, chiamata in causa di terzi), pare che il comma 2, alludendo non causalmente alla costituzione in giudizio "rituale", sottintenda anche la tempestività della stessa.

In questo caso, la improcedibilità potrebbe essere rilevata dal Presidente della sezione attraverso la fase di esame preliminare del ricorso, e così la rigorosa formulazione del comma 2 dell'art. 17-bis avrebbe un significato coordinato con la opportunità di un provvedimento che avvii celermente la fase di mediazione. Secondo la circolare n. 1 del 2014, però, i sessanta giorni andrebbero comunque aumentati dei novanta previsti per la mediazione (quindi, 150 giorni per la costituzione dell'ufficio nella quale eccepire l'improcedibilità). Può peraltro nutrirsi qualche dubbio circa il fatto che l'improcedibilità del ricorso per novanta giorni possa avere effetti diversi da quello di impedire la trattazione di merito, o altre attività processuali diverse dalla cautelare. E che pertanto i termini a carico delle parti, diverse dal ricorrente, siano sospesi per il periodo in cui dura l'improcedibilità.

L'idea, però, che la procedura di mediazione abbia comunque inizio con la notificazione dell'atto bivalente, reclamo/ricorso, anche quando il ricorrente reclamante si costituisce in giudizio, trova coerente solo parte della nuova disciplina. Non si comprende infatti quale senso abbia la previsione di un rinvio

della trattazione, fissata nel periodo di improcedibilità (che è per definizione transitoria), poiché, considerando che per fissare la trattazione il presidente della sezione deve attendere almeno sessanta giorni (nell'ipotesi che ometta di considerare la mediazione come già in corso) e che l'avviso di trattazione deve essere comunicato almeno trenta giorni liberi prima della data, è impossibile che accada l'ipotesi contemplata dalla norma per il rinvio, e cioè che, a mediazione ancora in corso, si tenga una trattazione.

Sorge allora il dubbio che, di fronte ad un comportamento contraddittorio del contribuente, il quale propone il ricorso/reclamo ma in realtà costituendosi in giudizio mostra di voler anticipare la tutela processuale, il legislatore abbia considerato non immediato l'avvio della mediazione, la quale inizierebbe solo dopo il provvedimento presidenziale che dichiara l'improcedibilità sancendo la prevalenza della mediazione ed eventualmente rinviando la trattazione già fissata.

5.3.2. Nel nuovo comma 8 è inserito il riferimento ai contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile sia omogenea a quella delle imposte sui redditi, per precisare che la mediazione ha effetto anche su tali prestazioni imposte, sulle quali peraltro non sono dovuti né interessi, né sanzioni.

5.3.3. L'assimilazione alle regole dell'accertamento con adesione è stata ulteriormente ed opportunamente perseguita, prevedendo che nell'arco dei novanta giorni siano sospesi, sino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, anche la riscossione e il pagamento delle somme dovute, salva l'applicazione degli interessi (per gli accertamenti esecutivi, ovviamente, continua a valere la sospensione della riscossione per 180 giorni già prevista ex art. 29 d.l. 78/2010).

La sospensione non si applica però se si verifica la improcedibilità. Infatti in tal caso il ricorso/reclamo è depositato immediatamente in commissione tributaria, e pertanto non vi è ragione di sospendere in via amministrativa la riscossione, potendo tale intervento essere effettuato dalla commissione tributaria, ex art. 47 d.lgs. 546/92 (non condivisibile, per contrasto sia con la pregressa giurisprudenza della Corte Costituzionale, sia con l'evidente *intentio legis*, tesa ad evitare una declaratoria di incostituzionalità, la tesi espressa dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale finché il ricorso è improcedibile la sospensiva non può essere trattata).

CENNI BIBLIOGRAFICI

- BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino 2013
- GIOVANNINI, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *fisco* 2014, 814
- CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri* in *Corr.trib.* 2014, 270
- GLENDI, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, *ivi*, 275
- FICARI, *Possibili scenari futuri per la mediazione tributaria*, *ivi* 2013, 3187
- GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.* 2013, 51
- TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, *ivi* 2012, 898
- SBROIACCA – STEVANATO, *Reclamo-mediazione: gli scoordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile*, in *Dialoghi tributari*, 2012, 284
- BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr.trib.* 2012, 841
- MARINI Giu., *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *ivi*, 853
- BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, *ivi*, 765
- BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi* in *Corr.trib.* 2012, 704
- BRUZZONE, *L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo*, *ivi*, 709
- RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable*, *ivi* 715
- PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2012, 65
- CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corr.trib.* 2012, 584
- GUIDARA – STEVANATO, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi tributari* 2012, 92

**BASILAVECCHIA, Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti,
in Corr.trib. 2011, 2491**