

RECLAMO, MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE NEL SISTEMA DEGLI STRUMENTI *DEFLATIVI* DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

di *Giuseppe Pizzonia*
Università *Mediterranea*
Reggio Calabria

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 auto-tutela. - 6. segue. Mediazione e accertamento con adesione. - 7. Conclusioni.

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 mediazione¹.

Carattere rilevante è quello della obbligatorietà, quale condizione di procedibilità del ricorso giurisdizionale².

La limitazione di operatività alle liti di minor 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'erario³, a fronte di costi ammi-

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, e successive modificazioni, 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. Sia consentito il rinvio a PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2013, I, p. 76 ss.

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. Nella originaria formulazione della norma, si prevedeva l'inammissibilità del ricorso non preceduto dall'esperimento della procedura di reclamo. Tuttavia, a seguito di modifiche legislative (art. 1, comma 611, L. n. 147/2013; Circ. Ag. E. 12 febbraio 2014, n. 1/E), l'inammissibilità è stata sostituita con l'improcedibilità, con riferimento agli atti notificati a partire dal 2 marzo 2014. Per gli atti notificati in precedenza, l'inammissibilità in ogni caso non opera, stante la declaratoria di incostituzionalità della relativa disposizione *in parte qua*, statuita dalla sentenza 16 aprile 2014, n. 98 della Corte costituzionale.

³ L'esame dei Rapporti trimestrali sullo stato del contenzioso tributario, consultabili sul sito del Dipartimento delle Finanze, evidenzia come i ricorsi in primo grado di valore inferiore a €20.000, pervenuti nel I trimestre 2012 (prima dell'avvio del reclamo), sono oltre il 75% del totale, a fronte di un valore cumulato di circa il 2,6%. Considerato che l'impatto dei ricorsi sui costi di organizzazione e struttura del contenzioso tributario è abbastanza anelastico rispetto al

nistrativi comunque elevati.). C'è da chiedersi, considerati anche i costi dell'accertamento, se il tema della *deflazione* non sarebbe meglio affrontabile al livello dei controlli, per prevenire l'emissione di atti impositivi, tanto numerosi, quanto improduttivi.

Sul piano soggettivo, gli istituti in questione sono relativi alle controversie nei confronti della sola Agenzia delle Entrate, con esclusione quindi delle controversie nei confronti dell'agente della riscossione⁴; sul piano dell'oggetto, sono relativi alle controversie non superiori alla soglia di ventimila euro⁵, 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 legali⁶.

valore controverso, e considerato il tasso di soccombenza della amministrazione finanziaria (in calo, ma intorno al 40%) risulta evidente la scarsa *produttività* in termini di gettito dei queste liti *minori*. Nel quarto trimestre 2014, le controversie inferiori a €20.000 sono pari al 70,5% del totale, a fronte di un valore cumulato pari al 2,39%. NB. Si tratta di dati cumulativi, non essendo disponibili per il 2012, i dati relativi ai ricorsi sotto soglia relativi alla sola Agenzia delle entrate. 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 *magiori*. Ecco quindi che - in un contesto così delineato - le liti tributarie ordinarie risultano compresse nello stretto ambito tra i ventimila euro delle liti minori e i trentamila euro della evasione penalmente rilevante. Da segnalare comunque che la con la riforma dei reati tributari si prevede l'innalzamento delle soglie di punibilità.

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ V. Circ. Ag. E. 19 marzo 2012, n. 9/E. Questa previsione è stata fortemente criticata, anche sul piano della costituzionalità, per difetto del requisito di terzietà. La Corte Costituzionale ha respinto tali obiezioni, evidenziando che nella sostanza non di vera e propria mediazione si

Il reclamo proposto può contenere una proposta motivata di mediazione del contribuente; a sua volta, l'ufficio ricevente - se non ritiene di accogliere la proposta del contribuente⁷, o se questa manca - può articolare una propria proposta di mediazione, oppure rigettare il tutto senza formulare una propria proposta⁸.

L'intero procedimento, che sospende l'esecutività dell'atto impugnato⁹, 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 intende 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 dalla scadenza del termine per l'esame del reclamo (v. art. 17 bis, nono comma)¹⁰. 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 sentenza¹¹.

L'obiettivo perseguito, come evidenziato in dottrina e dalla stessa amministrazione finanziaria¹², è quello di costituire un filtro alla instaurazione di procedimenti contenziosi¹³, attraverso un procedimento di tipo amministrativo,

tratta, quanto piuttosto di una forma di composizione pregiurisdizionale della controversia, rispetto alla quale il carattere della terzietà non è indispensabile.

⁷ Si prescinde qui dall'ipotesi di accoglimento del reclamo, da ritenersi logicamente esclusa, se il contribuente formula una proposta di mediazione.

⁸ Se la mediazione va a buon fine, la stessa rileva anche ai fini dei contributi previdenziali ed assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi; in tal caso, non sono dovuti sanzioni ed interessi. Secondo l'Agenzia delle entrate, il mancato pagamento dei contributi impedisce il perfezionamento della mediazione.

⁹ Inopportuno, viene previsto - come una sorta di sanzione impropria - che la costituzione *ante tempus* in giudizio del contribuente fa venir meno la sospensione dell'esecuzione.

¹⁰ Nella disciplina previgente, occorre invece fare riferimento alla notifica del provvedimento di diniego (o proposta di mediazione) da parte dell'ufficio.

¹¹ Il termine di novanta giorni è soggetto a sospensione feriale (v. Circ. n. 1/E, par. 5.1). 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.).

¹² Cfr. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit.; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione ...*, cit. V. Circ. Ag. E. n. 9/E, citata.

¹³ 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 compromesso dalla ormai superata previsione di inammissibilità, del ricorso proposto senza preventivo reclamo. Dubbi di legittimità sarebbero poi relativi alla mancata recuperabilità delle spese legali (v.

che costituisce condizione di procedibilità dell'azione giurisdizionale; azione procedibile solo dopo l'infruttuoso trascorso del termine di legge. Stante la coincidenza tra *ricorso* e *reclamo*, è stato ritenuto che l'eventuale vizio di forma dell'atto di reclamo non intestato come ricorso, e viceversa, non preclude – decorsi i termini stabiliti, se l'iscrizione a ruolo è regolarmente avvenuta – la trattazione da parte della Commissione¹⁴.

Nel caso di ricorso iscritto a ruolo *ante tempus*, l'improcedibilità dovrebbe operare in concreto solo nell'ipotesi - di scuola - di fissazione dell'udienza di trattazione *prima* dello spirare dei termini stabiliti per il perfezionamento della mediazione (90 giorni), per la costituzione dell'ufficio (ulteriori 60 giorni) e per la notifica dell'avviso di udienza (altri 30 giorni). Il tale ipotesi teorica, per effetto della improcedibilità, e solo se l'ufficio la dovesse eccipire nell'atto di costituzione, l'udienza di trattazione dovrà essere rinviata per dare il tempo di esperire la mediazione¹⁵. L'improcedibilità sarebbe in ogni caso temporanea. Sarebbe dunque errata (e da appellare) una sentenza che si limitasse a rigettare il ricorso per improcedibilità, senza trattarne il merito¹⁶.

Se invece, per errore, il contribuente ritiene *reclamabile*, una controversia che invece non lo è, e si costituisce tardivamente facendo passare i novanta giorni per la mediazione, il ricorso si deve ritenere *inammissibile*, per non aver rispettato il termine di trenta giorni per l'iscrizione a ruolo.

La natura giuridica del reclamo, se questa sia amministrativa o giurisdizionale, è controversa¹⁷; in proposito, è ragionevole ritenere la coesistenza di

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 BELLE', *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. Su questi temi ha solo parzialmente statuito la Corte Costituzionale, sollecitata da ordinanze di rimessione di varie Commissioni Tributarie, con la citata sentenza n. 98/2014 – v. 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, I, p. 467. Viene criticata la mancata pronuncia della Corte sul tema delle spese di giudizio, la cui rifusione non è prevista in caso di accoglimento del reclamo o di perfezionamento della mediazione. E' stato in proposito sostenuto che la notifica del ricorso/reclamo determina una situazione di pendenza della controversia, tale da consentire l'iscrizione a ruolo del ricorso al solo scopo di ottenere una pronuncia sulle spese (cfr. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.* 2013, I, p. 323 ss.). Si tratta tuttavia di una posizione non priva di fondamento, ma decisamente in contrasto con la finalità deflativa del particolare istituto.

¹⁴ Comm. Trib. I grado Trento, 12 marzo 2015, n. 83/4/2015.

¹⁵ Circ. n. 1/E, citata. V. anche CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i <vecchi> dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. Trib.* 2014, p. 270.

¹⁶ Eppure, questo si è verificato: v. Comm. Trib. Prov. Milano, 27 gennaio 2015, n. 843/41/2015

¹⁷ E' 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 pre-

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 contenuti) del reclamo come ricorso, sia pure momentaneamente improcedibile, prima che sia spirato il termine dilatorio per l'esperimento della fase amministrativa. A conferma, si consideri che è applicabile alla presentazione del ricorso/reclamo 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/reclamo¹⁸.

Su queste basi, gli istituti in esame possono essere esaminati 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 possano, o no, individuare - tra tutti questi - elementi di 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 sanzioni¹⁹, l'accertamento con adesione²⁰, e - in certo qual modo, poiché insiste su un contenzioso già in essere - la conciliazione tributaria.

Da rilevare peraltro che a partire dal 2016, gli istituti della definizione del pvc e degli inviti al contraddittorio vengono soppressi, mentre viene esteso - già a partire dal 2015 - l'ambito di applicabilità del ravvedimento, che - tranne eccezioni - diviene possibile senza limiti temporali ed anche dopo l'avvio di attività di controllo. Si profila inoltre, anche in relazione alla delega per la riforma ex L. n. 23/2014, il rafforzamento in una logica deflativa e l'estensione della conciliazione anche al giudizio di appello²¹.

valente, ancorché rimanga inizialmente quiescente, degradando il ricorso in reclamo (cfr. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 841).

¹⁸ Cfr. Circ. Ag.E. 3 agosto 2012, n. 33/E, par. 4 e 5.

¹⁹ 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.

²⁰ La funzione specificamente deflativa dell'accertamento con adesione veniva negata da TREMONTI (*Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 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.

²¹ Cfr. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime da c.p.c. e legge delega*, in *Corr. trib.* 2015, p. 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 meglio, preventiva, si rinviene nel ravvedimento (sopra tutto, dopo le recenti modifiche), nei c.d. avvisi bonari e nelle varie figure di interpello. Tuttavia, questi istituti sono privi del carattere definitorio della pretesa tributaria.

Il carattere definitorio²² si compendia essenzialmente nella determinazione del quantum dovuto in relazione ad una data pretesa tributaria²³ e nella preclusione del ricorso alla commissione tributaria per contestare tale pretesa²⁴.

Un effetto preclusivo²⁵ 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 inte-

²² In dottrina, si è fatto riferimento al concetto di "stabile e anticipata definizione del rapporto tributario rispetto a quella realizzabile in sede giurisdizionale" (VERSIGLIONI, *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 definitorio" (v. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E, par. 2.8.; v. anche par. 3).

²³ 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 nelle 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).

²⁴ Cfr. MICHELI, TREMONTI, voce *Obbligazioni* (diritto tributario), in *Enc. Dir., passim*; MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento delle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 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.

²⁵ 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.

grazione 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 integrativi²⁶, o - qualora l'acquiescenza sia relativa ad un accertamento parziale²⁷ - 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 accertatrice²⁸.

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 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 istituti²⁹. Non può sfuggire infatti come il premio sanzionatorio venga articolato in progressione, 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 amministrative³⁰,

²⁶ V. art. 43, ultimo comma, D.P.R. N. 600/1973; art. 57, quarto e quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.

²⁷ V. art. 41 bis, D.P.R. n. 600/1973; art. 54, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.

²⁸ 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 alla 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.

²⁹ 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 alla 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). La soppressione - con la Legge di Stabilità 2015 - di tali istituti non modifica la ricostruzione sistematica, dato il corrispondente ampliamento dell'area di operatività del ravvedimento.

³⁰ 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*

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 sana precocemente le violazioni rilevate.

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 deflativi³¹.

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. E'

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. IN-GRAO, *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).

³¹ 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 maggiore convenienza del nuovo ravvedimento potrebbe influire negativamente sugli esperimenti di accertamento con adesione e mediazione, vanificando ulteriormente la fondamentale funzione del contraddittorio.

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 attenuato³², 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.

E' stato, infatti, da più Autori evidenziato come gli spazi aperti questi nuovi istituti non siano poi così più ampi, rispetto agli istituti esistenti³³, al punto da poterne mettere in discussione, non solo l'originalità, ma la stessa necessità.

5. segue. Reclamo e autotutela.

³² 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, citata). 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). E' 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.

³³ Cfr. BELLE', *Mediazione e reclamo...*, cit., 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.

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 esaminarne il contenuto ai fini di un possibile accoglimento³⁴. 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'esame³⁵.

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 giurisdizionale³⁶ - 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.

³⁴ Cfr. BELLE', *Mediazione e reclamo...*, cit. 864. SBROIIVACCA, *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 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.

³⁵ Per una descrizione dei principali temi teorici in tema 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 (Cassaz. n. 7687/2012; n. 8629/2012; 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*, *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 è costitutiva di un potere di non annullamento di atti illegittimi.

³⁶ Per una descrizione delle varie posizioni, cfr. ROSSI, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria...*, cit.; TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova 2012.

In sintesi, l'istituto dell'autotutela trova riferimenti nello Statuto dei diritti del contribuente³⁷; è inoltre fatto obbligo all'ufficio che riceve una istanza di autotutela di trasmetterla all'ufficio competente e di darne comunicazione al contribuente³⁸, ed è stabilito che, in caso di grave inerzia il potere di autotutela spetta in via sostitutiva all'ufficio gerarchicamente sovraordinato³⁹; è stato poi chiarito che tutte le istanze contenenti la richiesta di annullamento in sede di autotutela devono essere istruite⁴⁰ 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”⁴¹.

In definitiva, in presenza di atti illegittimi, gli uffici finanziari hanno “il dovere di annullarli”⁴². 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 giudizio⁴³.

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 approfittando di situazioni contingenti favorevoli al fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armo-*

³⁷ 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).

³⁸ 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).

³⁹ V. art. 1, D.M. n. 37/1997.

⁴⁰ V. Circ. Ag.E. 18 maggio 2011, n. 21/E

⁴¹ V. Circ. Ag. Entrate, 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.

⁴² 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”.

⁴³ 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*”.

nia 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 errori⁴⁴.

Ma se è così, allora l'istituto del reclamo si riduce ad un modo diverso e nuovo (*rectius*: ulteriore) di *innescare* 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 autotutela⁴⁵.

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 giudizio⁴⁶. 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 impugnato⁴⁷; se a seguito di questo riesame - innescato dal ricorso - emergono vizi o profili di illegittimità, non si vede come

⁴⁴ Enfasi aggiunta, v. Cassaz. 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* Cassaz. S.U. n. 722/1999; MARINI, *Il fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1834).

⁴⁵ 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).

⁴⁶ 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".

⁴⁷ 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.

una amministrazione rispettosa dei principi costituzionali e dello Statuto del Contribuente possa insistere in una pretesa che sa essere illegittima.

In questi termini, ogni ricorso può (*deve?*) spiegare effetti analoghi di un reclamo, senza limiti di oggetto e di valore, e senza previsione di una procedura ad hoc⁴⁸. 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 adesione⁴⁹, 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 fiscale⁵⁰, circoscritta a fattispecie determinate⁵¹.

⁴⁸ Cfr. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale ...* cit., p. 2494.

⁴⁹ 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 della richiesta non accolta di accertamento con adesione; ci possono essere 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 PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione...*, cit.

⁵⁰ 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).

⁵¹ 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 amministra-

A ben vedere, però, non vi sono elementi che consentano di arrivare a tanto⁵², e non solo per l'immanente principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁵³.

Va notato infatti che, tanto la proposta di mediazione del contribuente, quanto quella dell'ufficio, devono essere motivate⁵⁴, 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 e avuto riguardo alla

zione 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.

⁵² 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., p. 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.

⁵³ 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.

⁵⁴ Nell'art. 17 bis, ottavo comma, non si prevede espressamente che la proposta dell'ufficio deve essere motivata, e nella prassi la motivazione è nei fatti assai scarna. 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.

rilevanza dei fatti prospettati⁵⁵.

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 consolidati⁵⁶. L'altro opera in punto di fatto, avuto riguardo alla particolare fattispecie controversa ed alla tenuta della prova⁵⁷.

Quanto al principio di economicità dell'azione amministrativa⁵⁸, 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 quali⁵⁹. Non pare invece qui rilevare - rispetto ad altri istituti deflativi, e segnatamente rispetto all'adesione - la valutazione circa i costi e benefici

⁵⁵ 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 Tributaria*, n. 4/2008.

⁵⁶ 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 (Cassaz. SU 2 novembre 2007, n. 23031). Non pare conforme ai principi di buona amministrazione e di capacità contributiva l'idea, espressa nella Circ. n. 9, citata (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 (se non doveroso) accogliere il reclamo.

⁵⁷ 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.

⁵⁸ 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).

⁵⁹ 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).

dell'accertamento con mediazione⁶⁰; 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"⁶¹. Il richiamo al principio di legalità, oltre a quello di imparzialità⁶², 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 rivenire 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.

⁶⁰ 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.).

⁶¹ 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.

⁶² 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. E' 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.

Rimane comunque un fatto che la mediazione, stretta tra il principio di legalità⁶³ 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 conciliazione⁶⁴, con esclusione quindi - almeno in punto di diritto - di qualsiasi logica propriamente transattiva e/o dispositiva⁶⁵.

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.

E' 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 portare⁶⁶ - sul piano della efficacia dell'azione

⁶³ Principio richiamato nella citata Circolare n. 9/E, par. 5.4.3.

⁶⁴ Sulle differenze, sopra tutto quanto agli effetti, tra accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, cfr. FRANSONI, *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. Non va inoltre trascurato che l'assimilazione tra mediazione e conciliazione trova un ostacolo nel fatto che la conciliazione attribuisce - a differenza della mediazione - un ruolo al giudice tributario.

⁶⁵ *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.

⁶⁶ 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

amministrativa - a migliori risultati, rispetto a quelli fino ad oggi sperimentati⁶⁷. 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 quantitativo⁶⁸ posto alla operatività di reclamo e mediazione ne svilisce 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.

consapevolezza dei contribuenti e last but not least al costo crescente di accesso alla giustizia tributaria.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ 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).