

# **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA**



## INDICE

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>11</b>
--------------------------	-----------

### CAPITOLO PRIMO

#### **PROFILI GENERALI DEL RECLAMO E DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA: NOZIONE, NATURA GIURIDICA E RAPPORTI CON LE FIGURE AFFINI**

1) Premessa.....	13
2) Profili generali del reclamo e della mediazione tributaria...	25
2.1) La natura giuridica del reclamo: il reclamo come istanza amministrativa e come ricorso giurisdizionale.....	29
2.2) La natura giuridica della mediazione.....	43
3) Rapporti con le figure affini.....	53
3.1) La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali di cui al D.lgs. n. 28/2010 .....	54
3.2) Il reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'art. 28, D.lgs. n. 546/92.....	69
3.3) Gli altri istituti deflativi del contenzioso: 1) l'autotutela.....	71
(segue) 2) l'accertamento con adesione.....	80
(segue) 3) la conciliazione giudiziale.....	88

4) I risultati del reclamo e della mediazione ad un anno dall'entrata in vigore dell'art. 17- <i>bis</i> .....	92
--	----

## **CAPITOLO SECONDO**

### **AMBITO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO ISTITUTO**

1) Premessa.....	97
2) Il limite oggettivo: la tipologia di atto impugnato.....	98
2.1) Il rifiuto espresso o tacito di rimborso.....	101
2.2) Gli atti sanzionatori.....	104
3) Il limite soggettivo: la parte resistente nell'eventuale giudizio.....	109
(segue) Il ruolo e la cartella di pagamento.....	112
4) Il limite quantitativo: il valore della controversia.....	117
(segue) Il caso della rettifica delle perdite.....	122
5) Il limite temporale: l'entrata in vigore.....	125

## **CAPITOLO TERZO**

### **IL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE DALLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA ALL'EVENTUALE INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO**

1) L'istanza di mediazione.....	127
1.1) Le parti del procedimento di reclamo e mediazione.....	128
1.2) Il contenuto dell'istanza.....	139
1.3) La modalità ed i termini di notificazione.....	147
2) Gli effetti della presentazione dell'istanza.....	153

3)	La trattazione dell'istanza.....	155
4)	I possibili esiti del procedimento.....	158
4.1)	L'accoglimento totale o parziale dell'istanza.....	159
4.2)	L'accordo di mediazione. I criteri di valutazione. Il perfezionamento della mediazione.....	165
4.3)	Il diniego.....	187
5)	L'eventuale instaurazione del giudizio.....	189
6)	Il regime delle spese di lite.....	196

## **CAPITOLO QUARTO**

### **PROFILI DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE**

1)	Questioni costituzionali nell'ambito del reclamo e della mediazione tributaria e raffronto con i profili di legittimità costituzionale sollevati in materia di mediazione civile.....	203
2)	Oggetto dell'indagine: le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale.....	212
3)	L'obbligatorietà del reclamo e la legittimità costituzionale della cd. "giurisdizione condizionata".....	219
4)	L'inammissibilità del ricorso di cui al 2° comma dell'art. 17-bis.....	239
5)	La tutela cautelare in pendenza del procedimento amministrativo.....	250
6)	La mancata disciplina sulla condanna alle spese in caso di accoglimento del reclamo: la cd. soccombenza virtuale.....	266

<b>OSSERVAZIONI CONCLUSIVE ALLA LUCE DELLE ULTIME MODIFICHE INTRODOTTE DALLA LEGGE DI STABILITA' 2014.....</b>	<b>277</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>283</b>

*Ai miei Maestri*





*Sii servo del sapere, se vuoi essere veramente libero.*

Lucio Anneo Seneca, *Epistulae ad Lucilium*, VIII, 7



## INTRODUZIONE

L'art. 39, 9° comma, D.l. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111), ha previsto l'introduzione dell'art. 17-*bis*, intitolato “*Il reclamo e la mediazione*”, nel contesto della disciplina sul processo tributario di cui al D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Con tale norma, il legislatore tributario ha inteso introdurre un filtro obbligatorio in via amministrativa per le controversie aventi ad oggetto gli atti impositivi di minor valore emessi dall'Agenzia delle entrate, coll'intento di porre un freno alla dilagante conflittualità che caratterizza in Italia il rapporto Fisco-contribuente e dare impulso all'obiettivo della *tax compliance*.

Il presente lavoro si propone di analizzare la disciplina dedicata ai nuovi istituti, al fine di comprenderne la reale portata innovativa e la funzionalità rispetto alla *ratio* ispiratrice dell'intervento legislativo.

A tal fine, tratteggiati i caratteri essenziali del reclamo e della mediazione, ci si interrogherà sulla loro corretta qualificazione giuridica e sulla loro collocazione all'interno dell'ordinamento giuridico, specie in raffronto con la mediazione civile di cui al D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e rispetto agli altri istituti deflativi del contenzioso.

Di seguito, si passerà ad individuare nel dettaglio i presupposti applicativi, analizzando singolarmente gli elementi che delineano l'ambito di applicazione della normativa di cui all'art. 17-*bis*, e soffermandoci, in particolare, su fattispecie e casi specifici che possono presentare criticità sotto questo profilo.

Individuato così il campo di applicazione della disciplina *de qua*, si procederà a delineare l'intero procedimento di reclamo e mediazio-

ne, dalla presentazione dell'istanza fino all'eventuale costituzione in giudizio, individuando le concrete modalità che caratterizzano l'istruttoria, nonché tutti i possibili esiti della stessa, e descrivendo altresì le caratteristiche del giudizio che si instaura a seguito dell'infruttuoso svolgimento della procedura amministrativa.

Da ultimo, ci si soffermerà sui molteplici dubbi di legittimità costituzionale che la disciplina in esame ha sollevato dapprima in dottrina e poi nella giurisprudenza tributaria e che hanno condotto a sottoporre l'art. 17-*bis* all'esame della Corte costituzionale.

A conclusione del lavoro, pare opportuno dar conto delle rilevanti novità che conterrà, sin dalla sua entrata in vigore, la normativa di cui all'art. 17-*bis*, così come ridisegnata ad opera dell'ultima legge di stabilità (art. 1, comma 611, L. 27 dicembre 2013, n. 147), che rimettono in discussione anche la censurabilità di tale disposizione sotto il profilo della legittimità costituzionale, superando – come si vedrà – molti dei profili di contrasto coi principi sanciti dalla Carta costituzionale rilevanti dai giudici remittenti.

In definitiva, con la presente indagine si è cercato di approfondire i principali aspetti problematici che dal punto di vista teorico presentano i nuovi istituti del reclamo e della mediazione in ambito tributario, evidenziando allo stesso tempo anche i profili della disciplina di cui all'art. 17-*bis* più oscuri nell'applicazione pratica, in modo da dare un quadro il più possibile esaustivo di una materia ancora “giovane” ed in continua evoluzione.

**CAPITOLO PRIMO**  
**PROFILI GENERALI DEL RECLAMO E DELLA**  
**MEDIAZIONE TRIBUTARIA: NOZIONE,**  
**NATURA GIURIDICA E RAPPORTI CON LE FIGURE AFFINI**

**Sommario:** 1. Premessa. - 2. Profili generali del reclamo e della mediazione tributaria – 2.1. La natura giuridica del reclamo: il reclamo come istanza amministrativa e come ricorso giurisdizionale – 2.2. La natura giuridica della mediazione – 3. Rapporti con le figure affini – 3.1. La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali di cui al D.lgs. n. 28/2010 – 3.2. Il reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'art. 28, D.lgs. n. 546/92 – 3.3. Gli altri istituti deflativi del contenzioso: 1) l'autotutela – (segue) 2) l'accertamento con adesione – (segue) 3) la conciliazione giudiziale - 4. I risultati del reclamo e della mediazione ad un anno dall'entrata in vigore dell'art. 17-*bis*

## **1. Premessa**

La materia del contenzioso tributario, disciplinata dai Decreti legislativi 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546<sup>1</sup>, negli ultimi anni è stata in-

---

<sup>1</sup>I decreti di cui sopra sono il frutto della delega di cui all'art. 30, L. 30 dicembre 1991, n. 413 e si occupano di disciplinare rispettivamente l'ordinamento delle Commissioni tributarie ed il processo tributario. Essi costituiscono l'ultimo intervento sistematico nella materia del contenzioso tributario che, a partire dalla L. 20 marzo 1865, n. 2248, Allegato E (che affidava principalmente al giudice ordinario le controversie di natura tributaria), ha assunto le vesti di un vero e proprio processo a seguito di un lento percorso, di cui i principali passaggi sono costituiti dalle riforme del 1936-37 (R.d. 7 agosto 1936, n. 1639 sulla riforma

teressata da una serie di provvedimenti di riforma, che hanno inciso in maniera rilevante principalmente sulle disposizioni relative al processo.

Fra gli interventi più salienti ricordiamo quelli disposti con il D.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106 (cd. “*Decreto sviluppo*”), il D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 (cd. “*Manovra estiva*”)<sup>2</sup> ed, infine, il D.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 (cd. “*Manovra-bis*”)<sup>3</sup>.

Si tratta di riforme dirette a promuovere la semplificazione e l'efficienza del sistema giudiziario tributario, nonché la deflazione del relativo contenzioso, attraverso la previsione di misure, in parte ispirate da analoghe modifiche già introdotte nel processo civile.

---

degli ordinamenti tributari e R.d. 8 luglio 1937, n. 1517 sulla costituzione e funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari) e del 1971-72 (D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 sulla revisione della disciplina del contenzioso tributaria).

Per maggiori approfondimenti sulle origini del processo tributario si rinvia a TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, pagg. 1 e ss..

<sup>2</sup>Per un'analisi generale della c.d. “*Manovra estiva 2011*” (in particolare degli articoli 37 e 39, D.l. n. 98/2011 incidenti sul processo tributario), si veda BASILAVEC-CHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti fiscali pendenti*, in Corr. Trib. n. 31/2011, pagg. 2491 e ss., piuttosto critico in merito alla prassi di manovre finanziarie che diventano “*un contenitore omnibus nel quale inserire, in condizioni contingenti che rendono di fatto impossibile il dibattito parlamentare, interventi anche strutturali che sono frutto di una visione parcellizzata di singole problematiche*”.

<sup>3</sup>Per una panoramica complessiva delle novità introdotte nella disciplina del processo tributario dai provvedimenti del luglio-agosto 2011, si veda PERRUCCI, *Dalla nota di iscrizione a ruolo al reclamo: istruzioni per l'uso*, in Boll. Trib. n. 20/2011, pagg. 1513 e ss., il quale sottolinea la modifica radicale delle procedure, nonché l'incidenza di tali riforme sui professionisti, che “*si troveranno di fronte ad una serie di adempimenti tanto necessari quanto gravosi e in qualche caso anche suscettibili di creare responsabilità professionali*”.

Nell'ottica dello snellimento degli adempimenti processuali e dell'avvio del cd. “*processo telematico*” anche in ambito tributario, si colloca senz'altro l'introduzione dell'obbligo di utilizzo della posta elettronica certificata per le comunicazioni relative al processo, quale alternativa ai tradizionali sistemi di comunicazione degli avvisi da parte delle segreterie delle Commissioni tributarie (consegna diretta e spedizione a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento)<sup>4</sup>.

Per promuovere la deflazione del contenzioso, invece, sono state introdotte diverse novità nella disciplina del processo tributario.

Tra queste, la previsione dell'obbligo di pagamento del contributo unificato<sup>5</sup> anche nel contenzioso tributario, in sostituzione della sola

---

<sup>4</sup>A tal fine l'art. 39, 8° comma, lettera *a*), numero 2), D.l. n. 98/2011 ha inserito nell'art. 16, D.lgs. n. 546/92 (in materia di comunicazione degli atti processuali) il comma 1-*bis*, secondo cui le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, essendo cura del difensore o delle parti indicare nel ricorso o nel primo atto difensivo il proprio indirizzo di posta elettronica certificata.

Conseguentemente, l'art. 2, comma 35-*quater*, D.l. n. 138/2011 (convertito nella L. n. 148/2011) ha introdotto l'indirizzo di posta elettronica certificata tra i dati che il ricorso rivolto alle Commissioni tributarie deve indicare a pena di inammissibilità (art. 18, 2° comma, lettera *b*), D.lgs. n. 546/92). Lo stesso art. 2 citato, al comma 35-*bis*, prevede altresì le conseguenze della violazione di tale disposizione, andando ad integrare l'art. 13, D.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 con una disposizione che prevede l'aumento della metà dell'importo ordinariamente dovuto per il contributo unificato in caso di mancata indicazione di tale recapito in seno al ricorso introduttivo.

Sul processo digitale si veda *amplius* COMELLI, *Attuazione “in due fasi” del processo tributario telematico*, in Corr. Trib. n. 31/2011, pagg. 2506 e ss., e PERRUCCI, *Processo tributario rivoluzionato*, in Boll trib. n. 17/2011, pagg. 1296 e ss..

<sup>5</sup>L'art. 37, 6° comma, D.l. n. 98/2011 (convertito nella L. n. 111/2011), contenente disposizioni per l'efficienza del sistema giudiziario e la celere definizione delle controversie, ha così modificato la normativa contenuta nel D.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia), introducendo nel processo tributario il contributo unificato, già vigente nell'ambito del processo civile e amministrativo. Ulteriori modifiche sono state apportate alla disciplina del contributo unificato, a seguito dell'emanazione del D.l. n. 138/2011, convertito dalla L. n. 148/2011.

imposta di bollo, realizza sicuramente tale effetto dissuasivo. La previsione di un onere economico quale condizione per l'ingresso al contenzioso costituisce, infatti, un deterrente alla promozione di liti meramente dilatorie o temerarie.

Consequente a tale intervento normativo è l'introduzione dell'obbligo, mutuato dal processo civile, di presentare, unitamente al ricorso introduttivo e ai documenti allegati, la nota di iscrizione a ruolo<sup>6</sup>, quale necessario adempimento affinché la Segreteria della Commissione tributaria provinciale o regionale provveda ad attribuire alla causa un numero di ruolo, iscrivendola nel registro generale, ed a trasmettere il fascicolo al Presidente della Commissione adita per l'assegnazione alle singole sezioni.

---

In particolare, il nuovo comma 6-*quater* dell'art. 13 del citato Testo Unico fissa gli importi dovuti a titolo di contributo unificato per i ricorsi principali ed incidentali proposti avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali, da un minimo di 30 euro per le controversie di valore fino a 2.582,28 euro ad un massimo di 1.500 euro per le controversie di valore superiore a 200.000 euro. La legge di conversione ha poi espressamente stabilito che per le controversie di valore indeterminabile il contributo dovuto è di 120 euro, dopo che la dottrina aveva da subito messo in evidenza la grave lacuna riscontrata all'indomani dell'emanazione della decretazione d'urgenza (cfr. GRAZIANO, *Il debutto del contributo unificato nel processo tributario pone i primi dubbi applicativi*, Corr. Trib. n. 31/2011, pagg. 2511 e ss.).

Precisa poi l'art. 14, comma 3-*bis*, del medesimo Testo Unico sulle spese di giustizia che il valore della lite va determinato ai sensi del 5° comma dell'art. 12, D.lgs. n. 546/92 e che *“deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito”*.

Dedicata al nuovo istituto è, in particolare, la Circolare n. 1/DF emessa dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze – Direzione della Giustizia tributaria il 21 settembre 2011, alla quale si rinvia per una disamina approfondita dei principali profili rilevanti.

<sup>6</sup>Così l'art. 2, comma 35-*quater*, D.l. n. 138/2011 (convertito in L. n. 148/2011) ha provveduto a modificare l'art. 22, 1° comma, D.lgs. n. 546/92, aggiungendovi, infine, il seguente periodo: *“All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso”*.



Sempre finalizzata a ridurre il numero delle pendenze giudiziarie è la misura di carattere eccezionale della definizione delle liti fiscali pendenti. Con tale strumento, comunemente noto anche come “condono”, si è data la possibilità ai contribuenti di estinguere le controversie con l'Agenzia delle entrate (con esclusione di quelle relative agli aiuti di Stato), di valore non superiore a 20.000 euro, pendenti al 31 dicembre 2011 davanti alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario, in ogni grado del giudizio ed anche a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di una somma determinata ai sensi dell'articolo 16, Legge 27 dicembre 2002, n. 289<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup>La procedura per usufruire del cd. condono è descritta nel 12° comma dell'art. 39, D.l. n. 98/2011, il quale esplicita la finalità dell'istituto di “*ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9*”, ovvero il procedimento di mediazione e reclamo.

L'intento deflativo dell'istituto trova conferma altresì nella Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del D.l. n. 98/2011, ove si legge che “*la definizione delle liti di valore inferiore a ventimila euro, di cui al comma 12, rientra nel più generale disegno di deflazionare il contenzioso tributario e fa da contraltare all'introduzione della mediazione obbligatoria, consentendo di definire le controversie pendenti alla data del 1° maggio 2011 (n.d.a.: termine poi prorogato al 31 dicembre 2011), che non hanno potuto beneficiare del tentativo di mediazione*”.

Ulteriori chiarimenti sono contenuti nella Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari legali e contenzioso, 24 ottobre 2011, n. 48/E, nonché nella successiva Circolare 15 marzo 2012, n. 7/E, che illustra in particolare le modifiche apportate dall'art. 29, comma 16-bis, D.l. 29 dicembre 2011, n. 216. Si segnala anche la Risoluzione Agenzia delle entrate, 23 novembre 2011, n. 107/E, che si occupa delle problematiche legate alla definizione delle liti aventi ad oggetto cartelle di pagamento e provvedimenti cautelari non preceduti dagli atti presupposti (con commento di SEPIO, *La definibilità delle liti in caso di mancata notifica degli atti impositivi presupposti*, in Corr. Trib. 2/2012, pagg. 143 e ss.).

Per maggiori approfondimenti sul tema, si vedano, *ex multis*, SEPIO, *Torna la definizione delle liti pendenti tra nuovi limiti e vecchie questioni*, in Corr. trib., n. 39/2011, pagg. 3179 e ss.; ID., *Definizione liti pendenti e processo tributario: dalla sospensione all'estinzione del giudizio*, in “Corriere tributario” n. 41/2011, pagg. 3354 e ss.; AMBROSI, *Profili oggettivi degli atti definibili: natura impositiva o funzione liquidatoria e di mera riscossione?*, in Corr. Trib. n. 43/2011, pagg. 3584 e ss.; GLENDI, *Sospensioni ed estinzioni nella definizione*

Tuttavia, la novità più significativa nella direzione della deflazione del contenzioso e della *tax compliance* è senza dubbio la previsione del procedimento di reclamo e mediazione, quale momento obbligatorio preliminare all'avvio del processo tributario.

L'art. 39, D.l. 6 luglio 2011, n. 98, rubricato “*Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria*”, al 9° comma ha previsto l'inserimento, nel corpo del D.lgs. n. 546/1992, dell'articolo 17-*bis*, intitolato “*Il reclamo e la mediazione*”.

Con l'introduzione di questi istituti, il legislatore tributario italiano ha inteso creare un passo obbligato propedeutico all'accesso al contenzioso, per fare in modo di definire un gran numero di controversie in sede amministrativa ed alleggerire così il carico di lavoro delle Commissioni tributarie.

A seguito di tale previsione, anche il nostro ordinamento nazionale si allinea all'*iter* procedurale ormai fatto proprio dai principali ordinamenti tributari europei<sup>8</sup>.

Già da tempo, infatti, in Spagna, il contribuente può prevenire le liti con il Fisco attivando la cd. *reclamación económico-administrativa*

---

*delle liti pendenti*, riv. ult. cit., pagg. 3602 e ss.; TUNDO, *Chiusura delle liti fiscali pendenti: un istituto controverso in attesa della pronuncia della Corte UE*, in riv. ult. cit., pagg. 3616 e ss.; CISELLO, *Definizione delle liti pendenti: cause condonabili e versamenti*, in *Il fisco* n. 40/2011, pagg. 6497 e ss.; CARNIMEO, *La sospensione dei termini processuali nelle liti fiscali definibili*, nota a Cass. Civ., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19333, in *Boll. Trib.* n. 1/2012, pagg. 65 e ss.; BORGOGGIO, *Domanda di definizione delle liti pendenti e “blocco” dell’attività di riscossione*, nota a Cass. Civ., sez. V, 14 novembre 2012, n. 19861, in *Il fisco* n. 45/2012, pagg. 7247 e ss.; ANTONUCCI, *Prime applicazioni giurisprudenziali sulla definizione delle liti fiscali pendenti e modalità del ricorso avverso il diniego di condono*, nota a *Comm. Trib. Reg. Sicilia*, sez. XVI, 18 dicembre 2012, n. 340, in *GT – Riv. giur. trib.* n. 3/2013, pagg. 228 e ss..

<sup>8</sup>Per una disamina più dettagliata delle principali esperienze straniere in materia di filtri di accesso alla giurisdizione si veda MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2012, pagg. 835-842.

dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi, organi di natura non giurisdizionale distinti dall'Amministrazione finanziaria che ha emanato l'atto.

Il procedimento viene introdotto con ricorso al Tribunale regionale o locale (con possibilità di un secondo grado dinanzi al Tribunale centrale solo per le liti di maggior valore) nel termine di trenta giorni dalla data di notificazione del provvedimento impugnato. La proposizione del ricorso non produce l'effetto di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato.

Il procedimento deve concludersi entro un anno; in mancanza di una pronuncia espressa, si forma il cd. silenzio-rigetto. Solo in caso di esito negativo della procedura amministrativa, il contribuente potrà adire l'autorità giudiziaria<sup>9</sup>.

Anche in Germania è previsto un procedimento di natura precontenziosa (cd. *Vorverfahren*), attivabile su semplice istanza del contribuente e rilevante come onere da assolvere prima di rivolgersi all'autorità giudiziaria<sup>10</sup>. Tale procedimento si articola in rimedi stragiudiziali ordinari, previsti dalla legge tributaria tedesca (*Abgabenordnung*), e straordinari, previsti dalla stessa Costituzione (*Grundgesetz*) e caratte-

---

<sup>9</sup>Per maggiori approfondimenti sul modello spagnolo, si richiamano, *ex multis*, GONZALES GARZIA, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in Trattato di diritto tributario (a cura di Amatucci), vol. III, Padova, 1994, pagg. 276 e ss.; ALBINANA CARGIA-QUINTANA, *La legitimacion udiva en las reclamaciones tributaria*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1960; MARTION QUERALT – LOZANO SERRANO – CASADO OLLERO – TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho financiero*, Madrid, 1998, pagg. 606 e ss.; SANCHEZ, *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*, Madrid, 1992.

<sup>10</sup>Sul modello tributario tedesco si vedano BIRK, *Diritto tributario tedesco* (Trad. it. a cura di DE MITA), Milano, 2006; ID., *Lineamenti del procedimento tributario della Repubblica tedesca*, in Riv. dir. trib., 1996, pagg. 1027 e ss.; FALSITTA, *Legge generale tributaria della repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011, pagg. 209 e ss..

rizzati dalla mancanza dei requisiti procedurali propri dei rimedi ordinari.

In particolare, sono rimedi stragiudiziali ordinari il cd. *Einspruch*, ricorso-opposizione proposto in relazione a qualsiasi atto impositivo dinanzi allo stesso organo che lo ha emanato, e il cd. *Beschwerde*, che si configura come un reclamo all'organo gerarchicamente superiore promuovibile solo in relazione a determinati atti amministrativi (diniego di esenzioni, agevolazioni o sospensioni della riscossione).

I rimedi straordinari sono, invece, il *Gegenvorstellung*, proposto all'organo che ha emanato il provvedimento, ed il *Dienstaufsichtsbeshwerde*, gestito dall'organo investito del compito di controllare l'operato dell'ente impositore.

In ogni caso, l'ordinamento tedesco riconosce al contribuente la possibilità di ottenere la sospensione cautelare in via amministrativa del provvedimento impugnato, ove l'autorità finanziaria riscontri che vi sono seri dubbi sulla legittimità del provvedimento stesso ovvero che l'esecuzione comporterebbe per il contribuente una difficoltà iniqua, non giustificata da interessi pubblici prevalenti (§ 361 *Abgabenordnung*).

Nonostante la vicinanza sotto il profilo funzionale degli strumenti appena descritti, gli istituti introdotti nel nostro sistema tributario si avvicinano maggiormente al modello francese<sup>11</sup>, che contempla la procedura preliminare davanti all'Amministrazione finanziaria come una fase obbligatoria per il contribuente, una sorta di “*pregiudiziale ammi-*

---

<sup>11</sup>Per maggiori dettagli sul modello processuale tributario francese si rinvia a GROSCLAUDE – MARCHESSOU, *Diritto Tributario Francese: Le imposte – Le procedure* (trad. it. a cura di DE MITA), Milano, 2006; CASIMIR, *Controle fiscale et contentieux de l'impôt*, Parigi, 1988, pagg. 212 e ss.; MOLINIER, *La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 1994, pagg. 101 e ss..

nistrativa”, da svolgersi, come prevede anche il nuovo art. 17-bis, presso lo stesso Ufficio che ha emesso l'atto impositivo.

L'ordinamento francese, con la legge 27 dicembre 1927, ha introdotto l'istituto della “*réclamation préalable*”<sup>12</sup> davanti all'autorità amministrativa, seguita da un contraddittorio, il quale può sfociare in un accordo fra l'Amministrazione ed il contribuente, realizzabile attraverso il condono o la transazione tributaria. Il primo permette di ottenere una remissione o una diminuzione delle imposte regolarmente stabilita, mentre la seconda incide solo sulle maggiorazioni e le penalità fissate.

Il procedimento si instaura mediante semplice istanza da presentare all'amministrazione competente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo alla notificazione dell'avviso *de mise en recouvrement du role* o al pagamento spontaneo e si conclude nel termine di sei mesi (prorogabile di altri tre mesi) con provvedimento espresso ovvero, in mancanza, con la formazione del cd. silenzio-rifiuto. La presentazione del reclamo non produce l'effetto di sospendere la riscossione dell'imposta contestata, salvo che il contribuente non esprima la volontà di differire il pagamento, prestando idonea garanzia presso il contabile pubblico incaricato della riscossione<sup>13</sup>.

In più, la normativa tributaria francese prevede, in caso di mancato accordo tra le parti, la possibilità di ricorrere ad organismi imparziali di conciliazione<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup>Detto strumento, originariamente limitato ai soli accertamenti in materia di imposte dirette, è stato successivamente esteso dalla legge 27 dicembre 1963 anche al contenzioso originato dagli accertamenti in materia di imposte indirette.

<sup>13</sup>Da ultimo, tuttavia, il Consiglio di Stato, con due distinti decreti (Ce 25 aprile 2001, nn. 230166 e 230345), ha riconosciuto il diritto del contribuente di ottenere la sospensione giudiziale della riscossione, previa espressa richiesta al Giudice competente.

<sup>14</sup>È previsto, in particolare, il ricorso alla *Commissione départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* – composta da rappresen-

Dunque, seguendo l'esempio dei vicini Paesi europei, il legislatore italiano<sup>15</sup> – e così la stessa Amministrazione finanziaria<sup>16</sup> – si propone di dare soluzione all'elevata propensione al contenzioso che si registra nel nostro sistema tributario rispetto a quelli degli altri Stati d'Europa<sup>17</sup>.

---

tanti dell'Amministrazione e dei contribuenti, presieduta da un magistrato – oppure al *Comité consultatif pour la repression des abus de droit*, composto da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte di cassazione, da un professore delle facoltà di diritto e dal Direttore generale delle imposte.

Il reclamo e la mediazione introdotti nell'ordinamento italiano riprendono, dunque, il modello francese del dialogo preprocessuale tra ente impositore e contribuente, al fine di prevenire l'instaurazione delle controversie, ma non prevedono altresì la possibilità di rivolgersi ad un soggetto terzo alle parti del rapporto impositivo. Come si vedrà più avanti, proprio la mancata previsione di un organo *super partes* a dirigere il procedimento di mediazione è stata oggetto di non poche critiche da parte della dottrina all'indomani dell'introduzione dei nuovi istituti.

<sup>15</sup>Dalla relazione al disegno di legge di conversione del D.l. n. 98 del 2011 emerge la *ratio* della normativa in esame, la quale “*introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate*”. Si osserva, infatti, che “*il procedimento è attivabile per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, calcolato sulla base del valore del tributo e al netto di sanzioni e interessi, che costituiscono oltre la metà (105.000 controversie, pari al 56 per cento di quelle instaurate nel 2010) di quelle instaurate presso le Commissioni tributarie*”.

<sup>16</sup>Gli obiettivi dell'Amministrazione finanziaria sono chiaramente esplicitati dal Direttore Centrale Affari legali e contenzioso dell'Agenzia delle entrate Vincenzo Busa, il quale ha presentato l'istituto della mediazione e reclamo “*come generale rimedio amministrativo alla proliferazione e alle lungaggini del contenzioso tributario, che costituiscono un obiettivo ostacolo alla compiuta attuazione del principio costituzionale dell'equo processo*”.

In particolare, dal confronto con l'esperienza francese, il dirigente AE fa emergere come “*a fronte di circa 190.000 controversie instaurate mediamente all'anno in Italia avverso atti dell'Agenzia, in Francia, ad esempio, se ne registrano non più di 20.000*” e come l'introduzione della fase amministrativa obbligatoria in Francia abbia dato grandi risultati, se si considera “*che il 90% circa delle controversie è risolto in via amministrativa*” (Cfr. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in Corr. Trib. n. 11/2012, pag. 765).

Tale intento trova conferma anche nella premessa alla Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari legali e contenzioso, 19 marzo 2012, n. 9/E contenente i primi chiarimenti e le istruzioni operative in merito alla media-

Altro obiettivo dell'istituto in esame è quello di contribuire allo sviluppo della cosiddetta “*tax compliance*”, ovvero quello di conseguire il massimo livello di adesione agli obblighi fiscali da parte dei contribuenti.

Attraverso l'istituto del reclamo si intende, infatti, porre rimedio alla diffusa conflittualità che caratterizza nel nostro Paese il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, rifondandolo sulla base dei principi costituzionali di economicità dell'azione amministrativa e di giusta imposizione<sup>18</sup>.

zione tributaria, ove si afferma che “*la procedura di mediazione deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il “rinvio” ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie*”.

<sup>17</sup>Anche MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 836, osserva come la spiccata efficienza ed imparzialità che caratterizza gli organi amministrativi che gestiscono la fase *préalable* “*favorisce, in una percentuale altissima, la soluzione dei conflitti; infatti, nelle poche ipotesi in cui il filtro amministrativo non conduce ai risultati sperati, poiché non è stato in grado di prevenire la fase contenziosa, il giudice adito normalmente conferma, le conclusioni cui era pervenuto l'organo amministrativo nella fase precontenziosa*”.

Allo stesso modo, nel modello tedesco, i dati statistici rilevano come solo il 5 per cento delle decisioni emesse dai Tribunali economici amministrativi di primo grado è impugnata dinanzi ai Tribunali di secondo grado e solo una frazione di tale percentuale giunge al *Finanzgericht*, cioè all'organo di giurisdizione di primo grado (cfr. AMATUCCI, *L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di GLENDI – UCKMAR, Padova, 2011, pagg. 145 e ss.).

<sup>18</sup>Così si è espresso lo stesso Busa, intervenendo al Seminario di aggiornamento professionale per magistrati delle Commissioni tributarie del 26 e 27 ottobre 2012, organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria a Pescara, nell'ambito della Sessione dedicata alle questioni processuali: “*Le strategie gestionali e di difesa dovranno ispirarsi costantemente al principio della giusta imposizione, in forza del quale gli uffici sono stati chiamati a non sostenere questioni formali se non quando vi sia la concreta prospettiva di accreditare soluzioni legittime sul piano sostanziale, come anche ad abbandonare la difesa di atti illegittimi, anche quando, facendo valere preclusioni o decadenze, vi fosse la concreta prospettiva di una vittoria in giudizio. Si mira, inoltre, all'affermazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, enunciato*

L'ente impositore riacquista così il suo ruolo di prima autorità competente ad intervenire nel rapporto giuridico d'imposta, al fine di mettere un freno allo spropositato e spesso ingiustificato ricorso alla giustizia tributaria che si registra in Italia.

Questo fenomeno deriva da un'errata omologazione del sistema tributario a quello civilistico e dalla mancata valorizzazione della matrice amministrativistica del diritto tributario, ove l'istituzione di riferimento dev'essere l'Amministrazione finanziaria e l'intervento del giudice dev'essere limitato ad un controllo di legittimità sul suo operato, che interviene solo in caso di mancata definizione stragiudiziale della controversia<sup>19</sup>.

Alla luce degli auspici sotto cui è stato introdotto nel nostro ordinamento l'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92, si andranno ora a delineare i tratti caratterizzanti e la disciplina degli istituti della mediazione e del reclamo in materia tributaria, ricostruendo in particolare la rispettiva natura giuridica ed il rapporto con le figure affini, al fine di verificarne l'originalità e conseguentemente l'idoneità al raggiungimento degli obiettivi perseguiti dal legislatore.

---

*per la prima volta dal legislatore al citato articolo 17-bis, come criterio guida nella gestione delle controversie. (...) Non si tratta, in questo caso, di reperire entrate, ma di migliorare il rapporto con i contribuenti, incrementare l'adempimento spontaneo ed elevare il tasso di credibilità del sistema tributario".*

<sup>19</sup>Cfr., in tal senso, SEPIO, *Alla ricerca del contraddittorio perduto*, in Dial. Trib. n. 2/2012, pagg. 199-200, il quale individua nella normativa in materia di mediazione e reclamo l'obiettivo "di superare l'impostazione privatistico processualistica del giudizio tributario, valorizzandone il carattere impugnatorio". Osserva come "il giudice (...) non dovrebbe essere chiamato a determinare l'imposta, ma a controllare l'altra autorità presente nel sistema tributario ovvero l'Amministrazione finanziaria: solo in questo modo il Fisco potrà recuperare il proprio compito di valutazione della capacità economica (specie nei casi che sfuggono al circuito della tassazione attraverso le aziende), lasciando la giustizia tributaria sullo sfondo rispetto alla conciliazione in sede amministrativa".



## 2. Profili generali del reclamo e della mediazione tributaria

Come anticipato in premessa, i nuovi strumenti del reclamo e della mediazione tributaria sono regolati dall'art. 17-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (di seguito, per brevità, anche solo art. 17-*bis*), inserito dall'art. 39, 9° comma, D.l. n. 98/2011 quale ultimo articolo del Capo II del Titolo I della normativa sul processo tributario, dedicato alla disciplina “*Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio*”.

Poco felice è stata giudicata, in dottrina<sup>20</sup>, questa collocazione nell'ambito del D.lgs. n. 546/92, trattandosi di una disposizione che non interessa né il profilo soggettivo della lite, né altri aspetti attinenti agli atti processuali, quali la disciplina delle spese del giudizio o la materia delle notifiche e comunicazioni, pure contenute nel citato Capo del provvedimento normativo.

Più consona sarebbe stata sicuramente la sistemazione al principio del Capo I del Titolo II, dedicato al “*Procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale*”. Ancor più opportuna sarebbe stata la previsione di un'apposita sezione, antecedente a quella relativa all'introduzione del giudizio, in modo da evidenziare come la norma in esame miri a disciplinare proprio una fase procedimentale precontenziosa, obbligatoria ai fini della successiva instaurazione del processo per le controversie rientranti nel suo campo di applicazione.

I profili generali degli istituti in esame sono delineati nel 1° comma dell'articolo 17-*bis*, che così recita: “*Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia*

---

<sup>20</sup>In tal senso si esprime, in particolare, TURCHI, nel suo articolo *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in Rass. Trib. n. 4/2012, pag. 899.

*delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48”.*

Entro i confini delineati dalla disposizione appena citata, il contribuente è tenuto a presentare alla Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle entrate competente un'istanza di reclamo, avente il medesimo contenuto dell'eventuale ricorso ed idonea a produrne gli effetti in caso di esito negativo del procedimento, con facoltà di inserire altresì una motivata proposta di mediazione.

Dunque, l'art. 17-*bis* comprende, più precisamente, due istituti: uno obbligatorio (il reclamo) ed uno facoltativo (la mediazione).

Con l'istanza di reclamo, che presenta la stessa forma del ricorso<sup>21</sup>, il contribuente chiede all'Ufficio impositore l'annullamento totale o parziale dell'atto di cui è destinatario, sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che sottoporrebbe all'attenzione della Commissione tributaria provinciale in caso di successivo contenzioso. L'istanza deve essere obbligatoriamente presentata se si vuole accedere alla tutela giurisdizionale, essendo prevista come condizione di ammissibilità del ricorso (2° comma).

Facoltativa è, invece, l'allegazione all'istanza di reclamo di una motivata proposta di mediazione, che deve contenere altresì la rideterminazione dell'ammontare della pretesa (7° comma).

---

<sup>21</sup>Ciò risulta chiaramente dal modello di istanza di reclamo in allegato alla Circolare n. 9/E del 2012. Il *fac-simile* proposto dall'Agenzia delle entrate, in ossequio al dettato normativo, riporta il contenuto integrale del potenziale ricorso, distinguendosi solamente per l'intitolazione (“*Ricorso con istanza ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92*”) e per l'inserimento, in calce allo stesso, dell'istanza di reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa impositiva.

La mediazione, peraltro, può essere promossa anche dall'Agenzia delle entrate. Questa, infatti, nel caso in cui ritenga di non poter accogliere totalmente o parzialmente l'istanza di reclamo, né l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, può formulare d'ufficio una proposta di mediazione, avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa (8° comma).

Da questa breve presentazione dei due istituti si intravede la diversità strutturale tra gli stessi, ma si ravvisano anche inevitabili profili di connessione, che non si riducono al solo dato formale della previsione ad opera della medesima disposizione legislativa.

Anzitutto, come già anticipato, reclamo e mediazione sono uniti dalla stessa *ratio*, consistente nella finalità di deflazionare il contenzioso tributario limitatamente alle controversie di minor valore.

Identico è anche l'ambito di operatività dei due istituti, puntualmente individuato dal 1° comma dell'art. 17-*bis* nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate<sup>22</sup>.

Infine, reclamo e mediazione presentano evidenti profili di connessione di tipo procedimentale. Più nello specifico può dirsi che il reclamo rappresenta il procedimento amministrativo, principale e necessario ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale, il quale si atteggia altresì a *condicio iuris* per l'attivazione del subprocedimento amministrativo facoltativo della mediazione<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup>Per maggiori dettagli sull'ambito di applicazione della disciplina in materia di reclamo e mediazione si rinvia al capitolo successivo della presente trattazione.

<sup>23</sup>In tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, pag. 3, il quale afferma che nonostante le diversità strutturali “reclamo e mediazione siano comunque legati da un nesso di tipo procedimen-

Peraltro, una attenta disamina dei profili di differenziazione tra i due istituti, quanto a struttura e natura giuridica, appare necessaria anche in considerazione del diffuso uso di adoperare in maniera indistinta e atecnica i termini “reclamo” e “mediazione”, quali espressioni onnicomprensive o sinonimi, per riferirsi alla procedura amministrativa instaurata ai sensi dell'art. 17-*bis*<sup>24</sup>.

Si vedrà come alla differenza terminologica corrisponde una chiara distinzione sotto il profilo strutturale, che, al di là della connessione procedimentale, fa del reclamo e della mediazione istituti dotati di una propria autonomia.

---

*tale, nel senso che il (facoltativo) (sub)procedimento amministrativo della mediazione – avente carattere eventuale e riconducibile a moduli di definizione amministrativa di tipo “consensuale” (...) - può essere attivato soltanto all'interno del procedimento amministrativo del reclamo e, una volta attivato, sussistendone le condizioni per il perfezionamento, è destinato a “sostituirsi” a tale procedimento”.*

*Contra GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in Rass. trib. n. 1/2013, pag. 52, sostiene, invece, che “sebbene reclamo e mediazione possano apparire, ad una prima valutazione, come legati in un'inscindibile sequela procedimentale, come strumenti, cioè, in qualche misura indistinguibili, una loro più attenta considerazione convince di diversità profonde, che ne fanno strumenti radicalmente diversi”.*

<sup>24</sup>Sempre CORASANITI, *op.ult.cit.*, osserva come la diversità tra i due istituti “*sembrerebbe spesse volte essere dimenticata ovvero trascurata o comunque sottovalutata, come se i profili di connessione (...) finissero per assumere carattere quasi “assorbente” di qualsiasi diversità strutturale esistente tra tali istituti*”. Lo si ravvisa, in particolare, dall'utilizzo indiscriminato di espressioni quali “*mediazione tributaria*”, “*procedura di mediazione*”, “*nuovo istituto della mediazione*”, che, scelte magari per ragioni di comodità espressiva, potrebbero generare, tuttavia, situazioni di “*confusione di significato*” tra i due strumenti del reclamo e della mediazione.

## 2.1. La natura giuridica del reclamo: il reclamo come istanza amministrativa e come ricorso giurisdizionale

Per descrivere la natura giuridica del reclamo, suggestiva è la raffigurazione prospettata in dottrina di un “*ircocervo*”, “*un atto a metà tra diritto amministrativo e diritto processuale, tra contestazione amministrativa e gravame giurisdizionale*”<sup>25</sup>.

Con le dovute distinzioni, è possibile rinvenire dei precedenti nel nostro ordinamento tributario aventi connotazioni similari.

Si pensa, in particolare, al ricorso contro l’iscrizione a ruolo di cui all’art. 188, T.U.I.D. n. 645/1958, da presentarsi all’Ufficio delle Imposte entro trenta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento o, in mancanza, dalla notificazione dell’avviso di mora. Il ricorso poteva avere ad oggetto la contestazione di vizi sia di natura formale che sostanziale (inesistenza totale o parziale dell’obbligazione tributaria). Lo stesso Ufficio delle Imposte, in caso di mancato accoglimento del ricorso, aveva l’onere di trasmetterlo al competente organo giudiziario<sup>26</sup> entro sessanta giorni dalla data in cui gli era pervenuto, dan-

---

<sup>25</sup>Il richiamo alla creatura della mitologia greca si ritrova in GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 55. Osserva, infatti, l’Autore come il reclamo “*altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa*”, ma allo stesso tempo “*assomma in sé ulteriore natura e funzione, identificandosi materialmente, fin dall’origine, con l’atto introduttivo del processo e producendo gli effetti propri di questo*”.

<sup>26</sup>Più precisamente, la normativa *ante* riforma del 1971 prevedeva la competenza della Commissione distrettuale per le imposte dirette e indirette sugli affari oppure della Commissione censuaria comunale per la risoluzione delle controversie in relazione al catasto o all’imposta sui terreni.

Per una disamina puntuale dell’articolazione delle Commissioni tributarie vigente la disciplina del 1936-1937 (R.d. 7 agosto 1936, n. 1639 sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.d. 8 luglio 1937, n. 1517 sulla costituzione e funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari) si rinvia ad ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, pagg. 238 e ss.. All’opera di Enrico Allorio si riconosce una-

done avviso al ricorrente. In ogni caso la presentazione del ricorso non produceva la sospensione automatica della riscossione, la quale poteva essere riconosciuta solo dall'Intendente di Finanza, su proposta dell'Ufficio, mediante provvedimento motivato<sup>27</sup>.

È curioso osservare che il termine complessivo per l'avvio del processo a seguito della procedura sopra descritta (novanta giorni) coincide con quello previsto dall'attuale normativa per il procedimento di reclamo e mediazione.

Altra procedura che ricorda il reclamo è quella prevista dall'art. 10, D.p.r. n. 787/1980 per il ricorso avverso i ruoli o i provvedimenti di rimborso emessi dai Centri di Servizio del Ministero delle finanze. In tal caso, il ricorso si doveva proporre con spedizione dell'originale al Centro di servizio e con successivo deposito di copia dell'atto in carta semplice alla segreteria della Commissione tributaria provinciale, mediante spedizione o consegna, decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla notifica del ricorso al Centro di Servizio<sup>28</sup>.

Entrambi gli istituti hanno in comune col reclamo la funzione di garantire un riesame dell'atto da parte dello stesso organo amministrativo emanante, prima di adire l'autorità giudiziaria.

---

nimemente il merito di aver affermato per la prima volta il carattere giurisdizionale, distinto dall'attività amministrativa, del procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie, consentendo così l'applicazione delle norme del codice di procedura civile quali norme di diritto processuale comune.

Per un'analisi approfondita dell'evoluzione storica del processo tributario e della struttura delle commissioni tributarie si rinvia a TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 1 e ss.

<sup>27</sup>Cfr. BATISTONI FERRARA, *I mezzi di difesa contro l'esecuzione esattoriale e la Costituzione*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1968, pagg. 971 e ss.; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pagg. 188 e ss..

<sup>28</sup>Cfr. GIOVANNINI, *Processo tributario: riflessioni sul ricorso presentato al centro di servizio*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1991, I, pagg. 358 e ss..

Inoltre, in entrambi i casi l'atto assumeva una doppia qualificazione: come ricorso in opposizione amministrativa, secondo lo schema e i modelli propri dei procedimenti giurisdizionali amministrativi non giurisdizionali, e come atto introduttivo del processo. Nella veste di ricorso in opposizione, consentiva all'organo amministrativo di risolvere la lite in via bonaria. In caso di esito negativo della procedura in via amministrativa, poi, lo stesso ricorso costituiva *veicolo* di perfezionamento del rapporto processuale, pur con diverse modalità di radicamento della controversia innanzi al giudice<sup>29</sup>.

La proposta di far precedere alla fase giurisdizionale una fase amministrativa precontenziosa, nell'ottica di ridurre la mole delle liti pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie, era stata inserita già nel disegno di legge governativo per la delega sulla riforma del contenzioso tributario, il quale, nella sua prima versione, prevedeva il “*riesame preventivo in sede amministrativa dell'atto impugnato o del rapporto controverso*”<sup>30</sup>. Si trattava di uno strumento attivabile d'ufficio, a seguito della mera notifica del ricorso in sede giurisdizionale, senza apposita istanza di parte, finalizzato ad evitare il giudizio ed a prevenirne

---

<sup>29</sup>Cfr. sul punto GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 54.

<sup>30</sup>Così recitava l'art. 25, lettera b), del disegno di legge 30 settembre 1991, n. 3005: “*previsione del riesame preventivo in sede amministrativa dell'atto impugnato o del rapporto controverso non oltre tre mesi dalla notifica del ricorso e disciplina degli effetti del provvedimento amministrativo adottato a seguito del riesame, ai fini della costituzione del rapporto processuale; attribuzione della competenza al riesame dell'atto o del rapporto al servizio del contenzioso da istituire presso le direzioni regionali delle entrate e le direzioni compartimentali del territorio e delle dogane nel cui ambito territoriale ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto ed applicazione al procedimento di riesame delle disposizioni recate dagli artt. 5 e 6 della legge 7 agosto 1990 n. 241; il richiedente sarà informato del nome del funzionario designato per il riesame dell'atto o del rapporto*”.

l'esito, attraverso un “*filtro amministrativo*” nell'esercizio dell'autotutela<sup>31</sup>.

Tuttavia, questo istituto non ha poi trovato posto nella Legge delega n. 413/1991, ove, per effetto di successivi emendamenti, è stato sostituito dall'esame preventivo del rapporto tributario da parte dell'organo giurisdizionale<sup>32</sup>. La norma, che ha trovato poi collocazione nell'art. 48, D.lgs. n. 546/92 col titolo “*esame e definizione preventiva della controversia*”, introduceva una sorta di rito speciale abbreviato, che, escludendo ulteriori gradi di giudizio, avrebbe consentito “*di deflazionare le pendenze in sede contenziosa*”<sup>33</sup>, in caso di adesione dell'Amministrazione finanziaria all'opzione per tale rito espressa dal contribuente<sup>34</sup>. Anche quest'ultimo istituto, inserito nell'*iter* processuale, ha avuto vita breve, sostituito dalla disciplina della conciliazione giudiziale

---

<sup>31</sup>In tal senso, Cfr. BRUZZONE, *L'“anticipazione” dei motivi dal ricorso al reclamo*, in Corr. Trib. n. 10/2012, pag. 711.

<sup>32</sup>Nello specifico l'art. 30, lettera b), Legge 30 dicembre 1991, n. 413 conteneva “*la previsione della facoltà di richiedere, in tutto o in parte, l'esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario con conseguente estinzione dei relativi reati in materia tributaria per i quali è ammessa l'oblazione*”.

<sup>33</sup>Così si legge nella Relazione ministeriale allo schema del D.lgs. n. 546/1992 (in Codice del nuovo processo tributario, IPSOA, sez. 2, art. 48, n. 1), da cui si desume chiaramente la *ratio* dell'istituto in esame, analoga a quella oggi introdotta dall'art. 17-*bis* del medesimo decreto.

<sup>34</sup>Si segnalano i seguenti lavori dedicati all'analisi dell'originaria formulazione del citato articolo 48: CANTILLO, *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il fisco*, 1993, pagg. 8899 e ss.; CONSOLO, *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario. Sospensione cautelare e “definizione preventiva” fra attese coronate e “puzzles” processuali*, in *Il fisco*, 1993, pagg. 6333 e ss.; GIARDA, *Anche nel settore tributario si profila il “riesame preventivo”*, in Corr. Trib. n. 43/1990, pagg. 3015 e ss.; LA CHINA, *Riflessioni ed esperienze di un processualcivilista nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, pagg. 1381 e ss.; MUSCARÀ, *Prime considerazioni sull'istituendo “riesame preventivo” dell'oggetto delle controversie tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1991, pagg. 981 e ss..



le, che attribuisce nuovamente all'iniziativa delle parti la facoltà di addivenire ad una definizione extraprocessuale della controversia<sup>35</sup>.

Il reclamo si inserisce in questo solco storico, che mira a perseguire il fine della giustizia tributaria già in sede amministrativa<sup>36</sup>.

Anche il reclamo, come gli istituti che lo hanno preceduto, si caratterizza per la duplice veste amministrativa e processuale. *In primis*, infatti, esso è rivolto alla struttura dell'Agenzia delle entrate che ha emanato l'atto, affinché questa possa disporre l'annullamento totale o parziale<sup>37</sup>. Tuttavia, il reclamo si presenta sin dall'inizio nella forma del ricorso giurisdizionale ed è idoneo a produrne gli effetti.

Invero, la formulazione del 9° comma dell'art. 17-*bis* farebbe propendere per la configurazione prettamente amministrativa dell'istanza

---

<sup>35</sup>L'istituto della conciliazione giudiziale era già previsto dall'art. 2-*sexies*, D.l. n. 564/1994, convertito nella L. n. 656/1994, che inseriva l'art. 20-*bis* al D.p.r. n. 636/1972, il quale consentiva la conciliazione delle sole controversie relative a questioni non risolubili in base a prove certe. Successivamente, con gli artt. 2-*bis* e 2-*ter*, D.l. n. 403/1995, convertito nella L. n. 495/1995, si faceva coincidere l'ambito di applicazione della conciliazione con quello dell'accertamento con adesione. Infine, l'art. 12, D.l. n. 437/1996, convertito dalla L. n. 556/1996, ha disposto l'inserimento della disciplina della conciliazione nel D.lgs. n. 546/92, provvedendo a riscrivere interamente la norma di cui all'art. 48.

<sup>36</sup>Sul punto, cfr. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione*, in Boll. Trib. n. 21/2012, pag. 1507, il quale evidenzia la differenza tra attività di giustizia e giurisdizione. Richiamando l'insegnamento di Allorio, afferma come “*la categoria dell'attività di giustizia non s'esaurisce nella funzione giurisdizionale, ma abbraccia la funzione amministrativa*”, ove per attività di giustizia si intende “*quell'attività che traduce il diritto nella realtà concreta dando un assetto definitivo al rapporto tributario*”.

L'Autore riconosce, dunque, la possibilità offerta all'Amministrazione finanziaria, con la previsione dello strumento della mediazione, di riappropriarsi del suo ruolo di organo di giustizia, “*che persegue, come diceva Allorio, un fine “generico” di giustizia, l'interesse della collettività alla riscossione dei tributi, da non confondersi con il fine “specifico” di giustizia, che contraddistingue il caso concreto, che può essere attuato pienamente solo nell'ambito della giurisdizione*”.

<sup>37</sup>Cfr. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributive*, in Rass. trib. n. 5/2012, pag. 1116, il quale inquadra il reclamo nello schema “*del riesame dell'atto (...) al fine dell'esercizio del potere di autotutela*”.

di reclamo, idonea ad acquistare rilievo giurisdizionale solo in via eventuale e in un momento successivo, all'esito (negativo) della procedura di definizione extragiudiziale della controversia. Secondo tale disposizione, infatti, il reclamo “*produce gli effetti del ricorso*” solo decorso il termine di novanta giorni previsto per la conclusione della procedura amministrativa senza comunicazione di accoglimento o accordo di mediazione ovvero dal momento della comunicazione del provvedimento di diniego o della notifica del provvedimento di accoglimento parziale.

La corrente dottrinale, che segue quest'interpretazione della normativa *de qua*, sostiene che solo al termine della procedura amministrativa si avrebbe una “*mutazione*” dell'atto da ricorso in opposizione a ricorso giurisdizionale<sup>38</sup>.

In realtà, appare preferibile la tesi di coloro che ritengono che il reclamo è sin dall'origine, dal momento della sua notificazione all'Am-

---

<sup>38</sup>In tal senso, si veda PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in Rass trib. n. 1/2012, pag. 78, il quale afferma che “*quando l'Agenzia delle Entrate non accoglie il reclamo, le parti non concludono la mediazione ed il contribuente vuole adire il Giudice tributario, l'art. 17 bis, comma 9 cit., sancisce il mutamento della natura del reclamo stesso*”, che “*da atto stragiudiziale volto a stimolare l'esercizio della facoltà di autotutela dell'Ente impositore e, se del caso, ad esprimere una proposta di mediazione, diviene atto introduttivo del processo tributario*”.

In termini sostanzialmente analoghi si esprime anche TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 921, il quale sostiene che il reclamo “*ha natura di istanza amministrativa, suscettibile di convertirsi in ricorso giurisdizionale all'esito (negativo) del contraddittorio svolto presso la Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle entrate*”, individuando una “*rigida bipartizione tracciata dalla norma tra fase amministrativa di reclamo, cui il giudice tributario rimane (e non può che rimanere) del tutto estraneo, e fase giurisdizionale, nella quale soltanto la commissione acquista e può esercitare i propri poteri di annullamento e cautela*”.

In senso conforme, si segnalano anche FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in Boll. Trib., 2012, pag. 1365 e PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013, pag. 75.

ministrazione finanziaria nelle forme previste dal combinato disposto di cui agli artt. 17-*bis*, 6° comma, e 20, D.lgs. n. 546/92, non solo istanza amministrativa di annullamento dell'atto impositivo, ma anche ricorso giurisdizionale<sup>39</sup>.

La peculiarità del reclamo, rispetto ad un ordinario ricorso, consiste nel fatto che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente ex art. 22, D.lgs. n. 546/92 (e conseguentemente anche il termine per la costituzione in giudizio della parte resistente di cui al successivo art. 23) è sospeso per consentire lo svolgimento della procedura amministrativa<sup>40</sup>. Esso è connotato, dunque, “*dall'anomalia di una fase ammi-*

---

<sup>39</sup>Secondo TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 149, “*il reclamo non è atto diverso dal ricorso; è il ricorso, che, prima di valere come domanda al giudice (editio actionis), opera come atto rivolto all'Agenzia delle Entrate, avviando un procedimento amministrativo*”.

Puntualizza CORASANITI (*Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 8) che “*il reclamo è ab origine il ricorso giurisdizionale, sin da quando viene notificato all'Amministrazione finanziaria, in quanto sin da questo momento (...) produce gli effetti tipici del ricorso giurisdizionale*” e contestualmente assume anche “*la distinta veste giuridica di istanza amministrativa rivolta all'Amministrazione finanziaria affinché quest'ultima valuti l'“opportunità” di un annullamento totale o parziale dell'atto impositivo*”.

<sup>40</sup>In tal senso, CORASANITI, *ult. op. cit.*, il quale spiega il rapporto tra la pendenza della necessaria fase amministrativa e la pendenza del giudizio tributario, ritenendo che la prima “*si limiti ad incidere soltanto sul decorso degli “ordinari” termini processuali per la costituzione in giudizio del reclamante/ricorrente (e per l'effetto della parte resistente)*”.

Diversa è la ricostruzione proposta da MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.* n. 1/2013, I, pagg. 165 e ss., il quale riconduce la vicenda del reclamo al “*modello (...) dell'esercizio abbinato, uno actu, di due distinti poteri di azione ovverosia (...) della proposizione congiunta, con il medesimo atto, di due distinte istanze di tutela, l'una avanzata in via immediata e incondizionata, l'altra in via condizionale ossia subordinatamente all'avverarsi di determinati, ulteriori, accadimenti processuali*”. Secondo tale ricostruzione, dunque, “*istanza di autotutela e domanda giudiziale dovrebbero intendersi come congiuntamente o simultaneamente proposte, la prima incondizionatamente, la seconda sottoposta alla condizione, di natura sospensiva, dell'esito negativo o non completamente positivo della prima, con la fondamentale conseguenza, legata all'indole tipicamente retroattiva delle condizioni sospensive, che, una volta realizzata detta condizione, la pendenza della lite giudiziale, contrariamente a quanto da altri opinato, andrà fatta risalire al mo-*

*nistrativa che si incastra tra due momenti processuali*<sup>41</sup>: la notifica del ricorso ed il suo deposito in commissione tributaria.

Tale configurazione trova conferma anzitutto nel dato normativo: il 6° comma dell'art. 17-*bis* rende applicabili al reclamo le norme relative al contenuto, al modo e al termine di presentazione del ricorso (artt. 18 e ss., D.lgs. n. 546/92). Ne deriva che l'istanza di reclamo assume da subito l'aspetto del ricorso, discostandosene solo per l'inserimento, nel contesto dell'atto, dell'istanza amministrativa di riesame del provvedimento reclamato ed eventualmente anche per la proposta di mediazione.

Tuttavia, al di là del profilo contenutistico, ciò che fa propendere per la natura immediatamente processuale del reclamo è il fatto che sin dal momento della sua presentazione esso è idoneo a produrre il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale: quello di impedire la definitività/inoppugnabilità dell'atto impositivo oggetto di reclamo. È da escludere che questo effetto possa derivare dal reclamo inteso quale istanza amministrativa, posto che il sistema normativo attribuisce tale efficacia solo al ricorso giurisdizionale, né l'art. 17-*bis* ha introdotto una deroga espressa a tale principio<sup>42</sup>.

---

*mento della presentazione del reclamo*".

<sup>41</sup>Cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, pag. 83.

<sup>42</sup>Un appiglio normativo in quest'ultimo senso non può ravvisarsi nel richiamo fatto dall'art. 17-*bis*, 6° comma, all'art. 21, in quanto la regola secondo cui la definitività di un atto impositivo può essere impedita solo dalla proposizione del ricorso non è contenuta in tale norma (che si limita ad individuare un termine decadenziale per la proposizione del ricorso), ma si desume da una lettura sistematica delle normative in materia di accertamento e processo tributario.

Una conferma di tale principio si ravvisa anche nella disposizione di cui all'art. 6, 3° comma, D.lgs. n. 218/97, che dalla presentazione dell'istanza amministrativa di attivazione del procedimento di adesione fa scaturire solo l'effetto di sospendere il termine per la proposizione del ricorso, non anche quello di impedire il formarsi della definitività dell'atto, che si realizza solo con la rituale

Alla luce di tali riflessioni, la norma di cui al 9° comma dell'art. 17-*bis* va interpretata nel senso che all'esito del reclamo si producono non tutti gli effetti del ricorso, ma solo quelli inerenti alla decorrenza dei termini di costituzione in giudizio delle parti di cui agli artt. 22 e 23, mentre l'effetto di impedire la definitività dell'atto impositivo si produce sin dalla notificazione dell'atto di reclamo.

A seguito della presentazione del reclamo, secondo la ricostruzione qui proposta, dunque, il processo può dirsi avviato e la lite pendente, ancorché in uno stato di quiescenza, necessaria per l'espletamento della procedura amministrativa<sup>43</sup>.

Peraltro, la lettura della procedura di reclamo qui proposta ha rilievo non solo sotto un profilo puramente teorico, ma anche a livello operativo, non solo perché ne deriva che dal momento della presentazione dell'istanza di reclamo il processo può dirsi pendente, ma anche perché la data della proposizione del ricorso giurisdizionale risulta spesso dirimente al fine di stabilire l'applicazione o meno di una normativa<sup>44</sup>.

---

proposizione del ricorso giurisdizionale.

<sup>43</sup>In tal senso BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in Corr. trib. n. 12/2012, pag. 842.

Osserva sul punto CORASANITI (*Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 17) che tale stato di quiescenza della lite “*non ha nulla di significativamente diverso rispetto alle liti non ricomprese nell'ambito applicativo della procedura del reclamo*”, in quanto anche in tali ipotesi dal momento della notifica del ricorso fino a quello della costituzione in giudizio mediante deposito dell'atto introduttivo presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale competente la lite è pendente ancorché quiescente “*visto che l'iter di instaurazione del giudizio non si è ancora completato e potrebbe anche non completarsi*”.

<sup>44</sup>Si pensi al principio di *perpetuatio iurisdictionis* di cui all'art. 5 c.p.c., applicabile anche in ambito tributario, secondo cui la giurisdizione e la competenza si determinano avendo riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, o più in generale all'applicazione dello *ius superveniens* in materia processuale “*in relazione, per l'esattezza, ad una ipotetica disciplina di diritto intertemporale che stabilisca che i*

Per quanto attiene l'inquadramento del reclamo nella sua veste amministrativa, le configurazioni prospettate in dottrina sono principalmente due, che tendono ad assimilare l'istanza di reclamo rispettivamente all'istituto dell'autotutela<sup>45</sup> oppure ai ricorsi amministrativi conosciuti nell'ambito del diritto amministrativo.

In particolare, alcuni autori associano l'istanza di reclamo all'istituto dell'autotutela, connotandosi, rispetto alla disciplina generale, per l'obbligatorietà del suo esercizio<sup>46</sup>. Si parla in particolare di “*istanza obbligatoria di autotutela*”<sup>47</sup> o “*istanza necessaria di autotutela discrezionale*”<sup>48</sup> o ancora di istituzionalizzazione dello strumento dell'autotutela<sup>49</sup>.

---

*giudizi pendenti alla data di entrata in vigore delle nuove norme debbano proseguire secondo il rito previgente”* (cfr. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., pag. 167).

<sup>45</sup>Sul punto, per un più approfondito raffronto tra il reclamo e l'autotutela, si veda meglio *infra*, al par. 3.3 del presente capitolo.

<sup>46</sup>In tal senso, BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 370, il quale ritiene che il reclamo “*si risolve in una richiesta di autotutela, affidata ad una struttura organizzativa dell'ufficio, diversa da quella che ha emanato l'atto impositivo impugnato*”. In senso analogo, TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pagg. 149-150, lo configura come una richiesta di riesame rivolta all'Agenzia delle entrate, con cui prende avvio il procedimento amministrativo.

<sup>47</sup>Cfr. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., pag. 2492.

<sup>48</sup>Cfr. MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. prat. trib. n. 5/2012*, I, pagg. 1184-1185, secondo cui il reclamo “*sembra rimandare o a un ricorso gerarchico o, forse meglio, ad un'istanza di autotutela*”, che “*manterrebbe il carattere discrezionale, ma si presenterebbe per il contribuente come un passaggio obbligato, o più correttamente, come oggetto di un onere*”.

<sup>49</sup>In tal senso, PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 70, il quale evidenzia la “*valorizzazione della funzione di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, che discende dalla norma oggetto di indagine*”, in quanto il reclamo “*istituzionalizza l'obbligo dell'Agenzia delle Entrate di verificare se l'autotutela è esercitabile o meno, almeno per le liti alle quali si applica l'art. 17 bis cit'*”. Osserva altresì che tale intervento normativo si pone sulla scia della “*evoluzione giurisprudenziale che ravvisa la responsabilità risarcitoria del Fisco qualora abbia omissso di annullare l'atto impositivo illegit-*

Altra parte della dottrina, invece, ritiene il reclamo assimilabile ai ricorsi amministrativi<sup>50</sup>, ossia a procedimenti di riesame giustiziale degli atti amministrativi viziati, di carattere paragiurisdizionale<sup>51</sup>.

I ricorsi amministrativi non sono strumenti di tutela giurisdizionale, ma rimedi giuridici diretti a un'autorità amministrativa per ottenere l'annullamento di un provvedimento; l'atto con cui l'autorità provvede sul ricorso amministrativo è esso stesso un provvedimento amministrativo, rientrando nella categoria delle decisioni amministrative<sup>52</sup>. Attraverso i ricorsi amministrativi, dunque, la pubblica amministrazione esercita un'attività di secondo grado (perché diretta al riesame giustiziale di atti già emanati), che non si inserisce nell'ambito delle attività

---

*timo o privo di fondamento*".

<sup>50</sup>Il D.p.r. 24 novembre 1971, n. 1199 contempla, in particolare, quattro tipi di ricorso amministrativo: ricorso gerarchico, ricorso gerarchico improprio (caratterizzato dall'assenza di un rapporto di gerarchia tra l'autorità che ha emanato l'atto e quella chiamata a decidere del ricorso), ricorso in opposizione (caratterizzato per il fatto di essere diretto alla stessa autorità che ha emesso l'atto) e ricorso straordinario.

Per maggiori approfondimenti sul tema dei ricorsi amministrativi, si rinvia, nell'ambito della dottrina amministrativistica, *ex multis*, a TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, pagg. 141 e ss.; SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011, pagg. 597 e ss.; PERFETTI (a cura di), *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 2008, pagg. 439 e ss.; ARCIDIACONO, *Ricorsi amministrativi*, in Enc. Giur. Treccani, vol. XXVII, Roma, 1991.

<sup>51</sup>In tal senso, LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pagg. 412-413, il quale sostiene che il reclamo si sostanzia "*in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la «mediazione» rappresenta un sostanziale surrogato)*". In particolare, un aspetto del reclamo che richiama i veri e propri rimedi giustiziali amministrativi è il fatto che la gestione della procedura è rimessa ad "*apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*".

<sup>52</sup>Cfr. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, cit., pagg. 141-142, il quale osserva che "*anche se (...) alcuni profili della disciplina dei ricorsi amministrativi sono condizionati dal loro carattere 'giustiziale' e presentano perciò un'affinità con istituti di diritto processuale, i ricorsi amministrativi non comportano l'esercizio di una funzione giurisdizionale*".

di amministrazione attiva, in quanto non realizza il perseguimento dell'interesse pubblico attraverso la composizione di tutti gli altri interessi coinvolti nell'esercizio del potere, ma si sostanzia in un'attività di mera applicazione del diritto oggettivo<sup>53</sup>, consistente nel riesame della legittimità e dell'opportunità dell'atto amministrativo adottato, a seguito di una domanda specifica del soggetto interessato.

Sotto questo profilo i ricorsi amministrativi si distinguono rispetto all'esercizio del generale potere di autotutela, che è sempre funzionale alla cura di un interesse pubblico da comporre con tutti gli altri interessi coinvolti.

Inoltre, i ricorsi amministrativi si caratterizzano per il carattere dispositivo, in quanto sono retti dal principio della domanda, alla quale è vincolato il riesame; ne consegue che l'autorità amministrativa, nell'esercizio di tale funzione giustiziale, non potrà disporre l'annullamento del provvedimento per motivi diversi da quelli contenuti nella domanda<sup>54</sup>, potendolo fare solo nell'esercizio del generale potere di autotutela.

Anche col reclamo si ritiene che l'Amministrazione finanziaria svolga una funzione giustiziale, trattandosi di *“un procedimento amministrativo di riesame dell'atto impositivo, in funzione di tutela del con-*

---

<sup>53</sup>In tal senso, SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, cit., pag. 597, il quale parla di un'attività di riesame giustiziale *“in funzione della garanzia di interessi qualificati, diritti soggettivi ed interessi legittimi (con esclusione, pertanto, degli interessi semplici), che il cittadino assume essere stati lesi da un precedente provvedimento amministrativo”*.

<sup>54</sup>Precisa TRAVI (*op. ult. cit.*) che *“l'annullamento dell'atto illegittimo non può essere subordinato a valutazioni discrezionali, di opportunità, che non trovino riscontro nei motivi del ricorso: ciò è essenziale per la garanzia del cittadino e consente di distinguere nettamente i ricorsi amministrativi e la relativa funzione decisoria da quegli esposti o denunce che qualsiasi cittadino può presentare contro atti illegittimi (o inopportuni), ma che possono solo sollecitare l'esercizio di poteri di annullamento d'ufficio”*.



*tribuente reclamante/ricorrente, il quale, mediante la presentazione del reclamo, fa valere un proprio interesse giuridicamente protetto azionabile in sede giurisdizionale*<sup>55</sup>

In particolare, esso si avvicina al ricorso amministrativo in opposizione di cui all'art. 7, D.p.r. n. 1199/1971<sup>56</sup>, riscontrandosi con tale strumento in particolare due elementi di affinità.

Anzitutto, come nel ricorso in opposizione, anche nel reclamo l'istanza è rivolta alla stessa autorità amministrativa che ha emanato l'atto impugnato<sup>57</sup> (nella specie, l'Agenzia delle entrate), sebbene ad una diversa struttura individuata negli Uffici legali.

Altro elemento di affinità è ravvisato dalla dottrina che propende per tale inquadramento nel fatto che il ricorso in opposizione è utilizzato per *“atti espressione di accertamento tecnico (...) o di valutazioni*

---

<sup>55</sup>In tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 43, il quale deriva il carattere giustiziale del reclamo da una serie di elementi: *“i) trae origine da una controversia; ii) è uno strumento di tutela (in sede amministrativa) di situazioni giuridiche azionabili (rectius contestualmente azionate) in sede giurisdizionale; iii) è instaurato su iniziativa del contribuente ed è retto dal principio della domanda (principio dispositivo) (...); iv) è disciplinato normativamente (art. 17-bis, co. 10) un sistema di controllo in sede giudiziale, di tipo “parasanzionatorio”, nei confronti dell’Amministrazione finanziaria che non abbia svolto in modo corretto ed oggettivo tale “riesame giustiziale” dell’atto impositivo impugnato, in forza del quale nell’ipotesi di decisione amministrativa sul reclamo assunta in modo non corretto – cioè non conforme al diritto oggettivo – l’Amministrazione finanziaria deve essere condannata dal Giudice tributario al pagamento delle spese di giudizio in misura maggiorata”*.

<sup>56</sup>Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pagg. 54-55, il quale osserva che *“scopo immediato della legge (...) è quello (...) di concedere all’agenzia uno spazio preprocessuale di natura «contenzioso-giustiziale», assai simile, quanto agli effetti, all’autotutela in annullamento o revoca su impulso di parte”*.

<sup>57</sup>Proprio tale caratteristica ha determinato la limitata utilizzazione di tale strumento, in ragione della tendenziale diffidenza del legislatore e dei cittadini *“nella capacità dell’amministrazione di decidere imparzialmente su un proprio precedente atto”* (cfr. SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, cit., pagg. 915 e ss.).

*tecniche*". Allo stesso modo, posto che la funzione impositiva è una funzione vincolata, gli atti impositivi non costituiscono espressione di discrezionalità amministrativa, ma si caratterizzano per un'attività acquisitiva e valutativa di fatti, che si avvicina all'attività di valutazione e accertamento tecnico effettuata dalla pubblica amministrazione, oggetto dei ricorsi in opposizione<sup>58</sup>.

Tuttavia, una piena equiparazione del reclamo nella sua veste amministrativa col rimedio amministrativo del ricorso in opposizione, mancando nel caso di specie la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di modificare o sostituire l'atto impugnato, su apposita istanza del contribuente. Il reclamo è un rimedio giustiziale di carattere esclusivamente eliminatorio o cassatorio, non rinnovatorio, anche in ragione del fatto che in ambito tributario il contribuente fa valere esclusivamente interessi oppositivi.

In conclusione, può dirsi che il reclamo, quale atto introduttivo della procedura amministrativa, si avvicina all'autotutela in quanto è diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ma se ne discosta perché è retto dal principio dispositivo; l'Amministrazione finanziaria potrà, dunque, disporre l'annullamento dell'atto solo sulla base dei motivi dedotti nell'istanza. Ancora, pur avvicinandosi al *genus* dei ricorsi amministrativi, ed in particolare alla *species* del ricorso in opposizione, non è possibile una perfetta assimilazione neppure a tali fattispecie per le peculiari caratteristiche che connotano il nuovo istituto e che ne fanno un procedimento amministrativo di riesame giustiziale tipico ed autonomo.

---

<sup>58</sup>In tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit, pag. 47.

## 2.2. La natura giuridica della mediazione

Si è già visto come all'interno del procedimento di reclamo possa inserirsi un subprocedimento volto alla mediazione delle liti ricomprese nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*.

La mediazione è, dunque, caratterizzata da un nesso di dipendenza strutturale rispetto al reclamo, in quanto presuppone necessariamente la proposizione dell'istanza di annullamento dell'atto impositivo. Lo si desume chiaramente dal dato normativo, laddove il 7° comma dell'art. 17-*bis* stabilisce che il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, comprensiva della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Anche la disposizione successiva (8° comma), dedicata all'istruttoria dell'istanza, evidenzia la dipendenza univoca della mediazione rispetto al reclamo, prevedendo che l'Ufficio verificherà dapprima la sussistenza dei presupposti per l'accoglimento del reclamo (e quindi per l'annullamento, totale o parziale, dell'atto impositivo) e, in caso di esito negativo, procederà a valutare l'eventuale proposta di mediazione del contribuente o a formularne una d'ufficio.

Per quanto riguarda la natura giuridica dell'istituto della mediazione, in dottrina sono state proposte due principali ipotesi di inquadramento.

L'alternatività tra l'istituto in esame e quello della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del medesimo D.lgs. n. 546/92, espressamente prevista dall'ultimo periodo del 1° comma dell'art. 17-*bis*, potrebbe far propendere per un'equiparazione dei due strumenti sotto il profilo della qualificazione giuridica<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup>Aderiscono a questa configurazione dell'istituto, tra gli altri:

- TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 150, il quale sostiene l'utilizzo improprio del termine “*mediazione*” da parte del legislatore, in

A favore di tale tesi si pongono una serie di circostanze. Oltre all'alternatività espressamente prevista dall'art. 17-*bis*, elemento di congiunzione è il fatto che entrambi gli istituti presuppongono la notifica dell'atto introduttivo del giudizio (in quanto anche il reclamo, come abbiamo visto, è sin dall'origine anche ricorso).

La mediazione si distingue dalla conciliazione principalmente per due profili: la previsione di un termine massimo certo per la conclusione della procedura e la totale esclusione di un coinvolgimento del giudice.

Altra parte della dottrina, invece, riconosce il carattere eminentemente transattivo del nuovo istituto della mediazione<sup>60</sup>.

---

considerazione del fatto che l'esame dell'istanza è rimessa ad un soggetto che non è terzo, ma è parte, e che, pertanto, “*il termine da usare è dunque «conciliazione»*”;

- LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 413, il quale osserva che la mediazione consente “*di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la mediazione rappresenta un sostanziale surrogato)*”;

- TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 925, che parla dell'istituto quale “*conciliazione giudiziale sui generis*”;

- FICARI, *Il processo tributario*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 1025, il quale osserva che la mediazione comporta sostanzialmente “*un'anticipazione dell'occasione (...) di perfezionare una conciliazione giudiziale ex art. 48*” (di anticipazione della conciliazione parla anche GIUDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dial. trib. n. 1/2012*, pagg. 92 e ss.);

- LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1506, che parla di “*conciliazione preventiva*”.

<sup>60</sup>Cfr. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 67, ove l'Autore sostiene che coll'istituto in esame il legislatore avrebbe introdotto nel nostro ordinamento tributario un “*criterio di soluzione stragiudiziale dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi*”.

Si veda anche, dello stesso Autore, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. Trib. n. 19/2012*, pag. 1431, ove si sottolinea “*un'ispirazione transattiva – pur nel necessario rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità e correttezza che caratterizzano l'azione amministrativa – che non è propria degli altri istituti deflativi*”.

In una posizione intermedia si pone GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 60, il quale, pur qualifican-

I sostenitori di tale inquadramento, fondano il loro convincimento principalmente sul disposto di cui al già citato 8° comma dell'art. 17-*bis*, il quale consente all'Ufficio di formulare una propria proposta di mediazione, “*avuto riguardo all’eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell’azione amministrativa*”.

I criteri legislativamente previsti per la valutazione della mediazione dell'insorgenza controversia fanno deporre per la natura transattiva della figura in esame.

Tuttavia, vi è anche chi<sup>61</sup>, pur riconoscendo tale natura transattiva, esclude la reale portata innovativa dei criteri sanciti dall'art. 17-*bis*, sottolineando come gli stessi fossero già ravvisabili nella normazione secondaria e nella prassi amministrativa relativa agli istituti deflativi del contenzioso già presenti nell'ordinamento tributario (autotutela, accertamento con adesione e soprattutto conciliazione)<sup>62</sup>.

---

do la mediazione come “*conciliazione pregiurisdizionale*” in ragione dell'alternatività tra i due istituti sancita dall'art. 17-*bis*, riconosce la natura transattiva dell'istituto e dell'accordo che ne scaturisce.

<sup>61</sup>In tal senso, si veda GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 61, nonché CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pagg. 82 e ss., che si sofferma lungamente nell'analisi dell'evoluzione normativa della conciliazione e della prassi in materia di istituti deflativi del contenzioso al fine di concludere nel senso che l'espressa previsione normativa contenuta nell'art. 17-*bis* “*non sembra attribuire all'Amministrazione nuove prerogative rispetto a quelle delle quali essa fosse titolare nel contesto precedente*”.

<sup>62</sup>In particolare, in materia di esercizio del potere di autotutela, si veda il D.m. 11 febbraio 1997, n. 37, che per la prima volta fa riferimento al “*principio di economicità*”.

La Circolare Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione, 8 agosto 1997, n. 235/E detta, invece, gli indirizzi operativi nell'ambito delle procedure di accertamento con adesione e conciliazione, a seguito della revisione di tali istituti operata col D.lgs. n. 218/97, affermando che l'Amministrazione finanziaria “*dovrà valutare con attenzione ed obiettività le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente*” al fine di consentire “*l'instaurazione di un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente*” e

Si propone, pertanto, anche per l'istituto in esame, come già in passato per la conciliazione, il problema della derogabilità del principio di indisponibilità del credito tributario. Com'è noto, infatti, lo schema negoziale della transazione presuppone, ai sensi dell'art. 1966 c.c., la disponibilità dei diritti oggetto della lite insorgenda; dunque, nel caso di specie, occorre verificare la sussistenza in capo all'Amministrazione finanziaria del potere di disporre della pretesa impositiva, al fine di addivenire a quelle “*reciproche concessioni*” che costituiscono l'oggetto del contratto di transazione.

Sul punto, appare, pertanto, opportuno richiamare brevemente le principali posizioni espresse in dottrina in merito alla natura transattiva della conciliazione giudiziale.

Secondo la tesi seguita da coloro che negano la derogabilità del principio di indisponibilità, la conciliazione si sostanzierebbe in un'attività congiunta delle parti, diretta a realizzare la giusta composizione della lite e sfociante in un atto autoritativo, ovvero in un provvedimento amministrativo, accettato dal contribuente, che rettifica l'atto impugnato<sup>63</sup>.

---

di “*limitare il ricorso agli organi del contenzioso*”. In particolare, “*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 di soccombenza di un eventuale contenzioso*”.

<sup>63</sup>Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 195-196, secondo cui “*la conciliazione consta di un accordo tra le parti, che si traduce in un atto con cui l'amministrazione modifica l'atto impugnato, con la contestuale accettazione del contribuente*”.

In senso conforme, LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 410, il quale configura la conciliazione come il risultato di due atti unilaterali, uno rivolto alla revisione in autotutela dell'accertamento e l'altro avente ad oggetto la disposizione del potere processuale di impugnazione.

Osserva GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, pag. 1492, che una diversa interpretazione sarebbe contraria ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 97 Cost., e che “*l'unica*

Sostengono, invece, un'opinione intermedia coloro che ritengono che con la conciliazione non si avrebbe il compimento di atti dispositivi, ma di atti accertativi di profili dell'obbligazione tributaria incerti nell'*an* e nel *quantum*<sup>64</sup>.

Altra parte della dottrina sostiene, invece, la tesi contrattualistica, ravvisando nell'accordo raggiunto in sede di conciliazione le reciproche concessioni di cui all'art. 1965 c.c.; con tale accordo, infatti, il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni ed evita l'alea del contenzioso (e in specie il rischio della condanna alle spese di giudizio), mentre l'Amministrazione ottiene la definizione della pretesa ed il pagamento dell'imposta (a cui è sospensivamente condizionato il perfezionamento dell'accordo stesso)<sup>65</sup>. Né costituisce elemento contrastante con tale ricostruzione l'intervento del giudice nella procedura, che non

---

*interpretazione accettabile*” è quella “*per cui la riduzione della pretesa è frutto non di un vero e proprio «sconto» transattivo, ma di una rideterminazione del reddito sul presupposto di una (oggettivamente) incerta soluzione della questione di fatto per la quale la riduzione della pretesa non sarebbe stata il frutto di una transazione, ma di una rideterminazione motivata dalla incertezza oggettiva sulla soluzione della questione di fatto e dunque della maggiore o minore sostenibilità della pretesa tributaria*”.

<sup>64</sup>In tal senso, FICARI, *Il processo tributario*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, cit. pagg. 1018-1019, il quale tratteggia l'istituto in termini di “*definizione consensuale con carattere non dispositivo ma accertativo di profili dell'obbligazione tributaria che si rivelino incerti (...) e, per tali ragioni, suscettibili di alimentare un giudizio*”.

In senso conforme, si veda FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità*, in POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007, pag. 51, il quale distingue tra l'indisponibilità che riguarda la potestà di imposizione in quanto attinente all'esercizio della sovranità e l'indisponibilità relativa agli atti di accertamento, che consente di determinare, con la concorrente volontà del privato, il presupposto impositivo, sotto il profilo qualitativo e quantitativo, per farlo coincidere al prelievo effettivamente attuato.

<sup>65</sup>Cfr. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in Enc. Dir., Milano, 1998, pagg. 233-234.

In senso conforme, si veda anche GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006, pag. 261, il quale afferma che “*la peculiare facoltà*” concessa in sede di conciliazione “*attenua “se mai persistesse ancora) il principio d'indisponibilità*”.

è idoneo ad alterare il carattere negoziale e bilaterale dell'accordo conciliativo<sup>66</sup>.

Pare propendere per quest'ultimo inquadramento anche la più recente giurisprudenza di legittimità, che riconosce la conciliazione come una forma di composizione convenzionale della lite in ottica derogatoria del principio di indisponibilità del credito d'imposta<sup>67</sup>.

Seguendo quest'ultimo orientamento anche in relazione alla mediazione, occorre puntualizzare che il riconoscimento della natura contrattuale e, in particolare, transattiva dell'accordo di mediazione non significa attribuire all'Amministrazione finanziaria il potere di addivenire ad una rideterminazione della pretesa impositiva che prescindendo dal rispetto delle norme dirette all'individuazione dei presupposti di imposta. Come si è visto, infatti, la procedura di mediazione, pur rimettendo margini di apprezzamento al funzionario mediatore, deve comunque svolgersi nei limiti imposti dall'art. 17-bis, in considerazione dei criteri espressamente fissati e dell'obbligo di motivazione delle scelte compiute nella rideterminazione della pretesa impositiva.

---

<sup>66</sup>Sul punto, RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 103, il quale sul punto richiama l'orientamento espresso dalla Consulta (Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433), secondo cui la funzione del giudice tributario si limita “*alla sola verifica delle condizioni e dei presupposti di ammissibilità della conciliazione, senza la possibilità di controllare la congruità delle determinazioni raggiunte fra le parti in causa*”.

<sup>67</sup>In tal senso, Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, con nota di RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, pagg. 585 e ss., nonché di RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.* 2008, I, pagg. 995 e ss., la quale peraltro collega tale deroga alla sede processuale in cui avviene il componimento della lite. Ne deriva che le conclusioni raggiunte dalla Suprema Corte non sarebbero estensibili alla mediazione, difettando la presenza dell'organo giudicante nell'ambito della procedura di cui all'art. 17-bis.

Sul punto, si veda anche Cass., 3 ottobre 2006, n. 21325, ove la conciliazione si configura quale “*assetto negoziale paritariamente formulato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna*” delle parti.



Inoltre, la dottrina che propende per tale ricostruzione dell'istituto in esame ritiene sussistente anche un ulteriore aspetto proprio del negozio transattivo, consistente nell'intangibilità dell'accordo. Anche l'accordo di mediazione presenterebbe tale caratteristica, mancando nella disciplina di cui all'art. 17-*bis* una norma analoga a quella contenuta nell'art. 2, D.lgs. n. 218/97 in materia di accertamento con adesione, che prevede una riserva di accertamento integrativo o modificativo<sup>68</sup>.

Con l'istituto della mediazione, dunque, si prevede una deroga al principio generale di indisponibilità del credito tributario<sup>69</sup>, che secondo alcuni<sup>70</sup> trova un precedente nella transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter*, R.d. n. 267/1942 (cd. Legge fallimentare). Con la disposizione ora citata, inserita nell'ambito della normativa fallimentare dall'art. 146, D.lgs. n. 5/2006 ed in seguito più volte modificata<sup>71</sup>, è stata intro-

---

<sup>68</sup>Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 91.

<sup>69</sup>Propende per il superamento del canone dell'indisponibilità tributaria anche MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pagg. 823-824, in ragione del fatto che “*tale istituto, diversamente da quelli introdotti in precedenza, sembrerebbe consentire all'amministrazione finanziaria di comporre delle liti, pur certe nel presupposto impositivo, al solo fine di evitare l'alea di un giudizio, il cui esito non è mai certo*”.

<sup>70</sup>Il riferimento è, in particolare, a PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 67.

<sup>71</sup>In particolare, la norma è stata modificata dapprima dall'art. 16, 5° comma, D.lgs. n. 169/2007, che, sostituendo il 6° comma dell'art. 182-*ter*, ha esteso l'ambito di applicazione della transazione fiscale anche alle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, di cui all'articolo 182-*bis*, L.fall.. Successivamente l'art. 32, 5° comma, D.l. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009, è nuovamente intervenuto sulla disciplina della transazione fiscale, sostituendo il 1° comma e modificando il testo del 2° comma. Infine, ulteriori modifiche ed integrazioni sono state introdotte con l'art. 29, 2° comma, lett. a), D.l. n. 78/2010, convertito dalla L. n. 122/2010.

Per maggiori approfondimenti sull'istituto si rinvia a BERSANI, *Il concordato preventivo. Giudizio di fattibilità del Tribunale. Formazione delle «classi dei creditori». Transazione fiscale*, Milano, 2012; AMBROSINI – DE MARCHI – VITIELLO, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2009; DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*,

dotta nel nostro ordinamento una particolare procedura “*transattiva*” tra Fisco e contribuente, collocata nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti ed avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario<sup>72</sup>.

L’analogia tra i due istituti si riscontra anche avuto riguardo alla disciplina relativa alla responsabilità contabile dei funzionari, dettata dall’art. 1, 1° comma, L. n. 20/1994. In merito a tale aspetto, infatti, l’art. 39, 10° comma, D.l. n. 98/2011 ha stabilito che “*ai rappresentanti dell’ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all’articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*”, ovvero le norme che, proprio con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione mediante l’istituto della transazione fiscale<sup>73</sup>, limitano detta responsabilità alle sole ipotesi di dolo del funzionario incaricato.

---

Riv. di dir. trib., 2008, fasc. 3, pag. 215; ALLEGRIITI – ANZINI, *La transazione fiscale e la crisi d’impresa*, Bancaria, 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 58; LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, Corr. Trib. n. 9/2009, pag. 706; PERRUCCI, *La nuova transazione fiscale*, in Boll. Trib. n. 23/2009, pag. 1761; LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, Corr. Trib. n. 33/2010, pag. 2697; LA ROCCA, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Boll. Trib. n. 3/2011, pag. 188; ANDREANI – RATTI, *Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale*, Corr. Trib. n. 12/2011, pag. 944.

<sup>72</sup>In tal senso, Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, 18 aprile 2008, n. 40/E in materia di concordato preventivo e transazione fiscale e successiva Circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 sulle modifiche normative in materia, alle quali si rinvia per un maggior approfondimento della prassi inerente all’istituto.

In verità, al di là del *nomen iuris* adottato, c’è chi dubita della natura realmente transattiva dell’istituto di cui all’art. 182-ter l. fall., mancando le reciproche concessioni di cui all’art. 1965 c.c. e trattandosi di una mera “*riduzione unilaterale del debito che consente un inquadramento (...) tra i negozi di natura solutoria*” (Cfr. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 110).

Non induca in errore la formulazione della norma di cui all'ottavo comma dell'art. 17-bis (*“l'organo destinatario (...) formula d'ufficio una proposta di mediazione”*). L'utilizzo del verbo all'indicativo potrebbe condurre a ritenere che l'Ufficio impositore sia in ogni caso tenuto a transigere, laddove non voglia disporre l'annullamento totale o parziale dell'atto ovvero accogliere la proposta di mediazione formalizzata dal contribuente.

Nel caso in cui l'Agenzia delle entrate sia convinta dell'assoluta legittimità dell'atto impositivo oggetto di reclamo e della piena sostenibilità in giudizio delle ragioni del Fisco, non ravvisando neppure una possibile lesione del principio di economicità dell'azione amministrativa, ben potrà insistere nel difendere la pretesa in oggetto, notificando al contribuente un motivato diniego dell'istanza presentata.

Detta facoltà è espressamente riconosciuta dal nuovo articolo, che al penultimo comma contempla, ai fini della decorrenza dei termini per l'eventuale deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale competente, sia l'ipotesi del diniego

---

<sup>73</sup>È pur vero che la norma di cui all'art. 29, 7° comma, D.l. n. 98/2011 limita la responsabilità contabile dei funzionari anche nell'ipotesi di conciliazione giudiziale. Tuttavia, questa circostanza non è idonea, di per sé sola, a giustificare l'inquadramento giuridico dell'istituto nell'ambito della transazione, rimanendo valide le ragioni sopra esposte riguardo alla diversa natura della conciliazione.

Sul punto, si veda ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione*, in Riv. dir. trib. n. 5/2012, pagg. 553 e ss., il quale sostiene che tale intervento normativo dimostri *“la centralità dei procedimenti amministrativi previsti tassativamente dalla legge in materia fiscale”* e che con tale previsione il legislatore abbia ammesso che *“le valutazioni “sensibili” (ovvero le valutazioni in fatto e in diritto) e fonte di possibile danno possono avvenire solo e soltanto all'interno dei predetti istituti menzionati e che costituiscono un numerus clausus”*.

espresso, sia l'ipotesi di mancata comunicazione dell'esito della mediazione (diniego tacito)<sup>74</sup>.

Dunque, la normativa in esame, pur incentivando la “*transazione*” della lite insorgenda attraverso la concessione all'Ufficio impositore di ampi margini, sia sotto il profilo dei criteri da seguire nel valutare l'istanza di reclamo sia sotto il profilo della mitigata responsabilità contabile cui possono incorrere i funzionari preposti allo svolgimento della mediazione, non esclude l'ipotesi di un esito negativo del procedimento, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria ritenga che non sussistano i presupposti per una soluzione stragiudiziale della controversia.

D'altra parte, a seguito della notifica del provvedimento di diniego del reclamo, l'accesso alla tutela giurisdizionale non è automatico, ma subordinato ad una precisa scelta del contribuente, il quale, ricevuta tale comunicazione, può decidere di depositare il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria competente nei termini di cui all'art. 22, D.lgs. 546/92. Tuttavia, ben può accadere che la conoscenza delle ragioni a sostegno della pretesa impositiva, che hanno condotto l'Ufficio a non accogliere l'istanza, induca l'istante a rivalutare l'opportunità di agire in giudizio e lo conduca a prestare acquiescenza al provvedimento oggetto di reclamo.

In definitiva, dall'inquadramento degli istituti del reclamo e della mediazione si ravvisa come gli stessi costituiscano, nell'ottica del legislatore, l'occasione per l'Amministrazione finanziaria di incentivare un

---

<sup>74</sup>Stabilisce, infatti, il 9° comma dell'art. 17-*bis* che “*decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso*”, con la conseguenza che “*i termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data*”; diversamente, “*se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego*”.

contraddittorio col contribuente che non sfoci necessariamente nel contenzioso e di valorizzare il suo ruolo di organo di giustizia, la cui attività dev'essere ispirata dai principi di imparzialità, efficienza ed economicità sanciti dall'art. 97 della Costituzione, oltre che dal principio di legalità di cui all'art. 23 del medesimo dettato costituzionale<sup>75</sup>.

### 3. Rapporti con le figure affini

Chiarita la natura giuridica del reclamo e della mediazione tributaria, ci si soffermerà ora sugli elementi comuni e su quelli peculiari dei nuovi istituti rispetto ad altre figure già previste nel nostro ordinamento giuridico.

In dottrina, infatti, l'introduzione dell'art. 17-*bis* nel contesto del processo tributario è stata accolta con molto scetticismo, dubitandosi in particolare dell'effettiva novità del reclamo e, conseguentemente, dell'opportunità di un ulteriore strumento per la realizzazione di finalità proprie già di altri istituti<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup>Come ben espresso da GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 55, “scopo immediato della legge, pertanto, è quello di concedere (...) uno spatium deliberandi all'amministrazione affinché essa stessa, ex auctoritate sua, provveda a correggere errori nei quali è incorsa o ad emendare l'atto da possibili vizi, di modo che l'esito di tale procedimento escluda l'interesse del contribuente a radicare il rapporto processuale”.

<sup>76</sup>Emblematico, tra i tanti, è l'intervento di BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in Riv. dir. trib., n. 10/2012, pagg. 863 e ss., secondo cui l'art. 17-*bis* “mentre per un verso non introduce alcuna novità sostanziale, essendo, di fatto, gli istituti del reclamo e della mediazione riconducibili rispettivamente all'istituto dell'autotutela ovvero dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, per altro verso, in violazione degli artt. 3, 24 e 113 Cost. impone al ricorrente un sistema inutilmente complicato ed iniquo”.

Invero, lo strumento previsto dall'art. 17-*bis* possiede tratti comuni con diverse figure presenti nel nostro sistema giuridico, tributario ed extratributario.

Il collegamento più immediato è quello all'analogo istituto della mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, introdotto dal D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, in attuazione dell'art. 60 della Legge delega 18 giugno 2009, n. 69.

La denominazione scelta dal legislatore (“*reclamo*”) richiama alla mente altresì il reclamo previsto dall'art. 28, D.lgs. n. 546/92 nell'ambito dell'esame preliminare del ricorso tributario.

Infine, sotto il profilo causale, è inevitabile la comparazione con gli istituti deflativi del contenzioso già previsti dal legislatore tributario: autotutela, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale.

Nel presente paragrafo, pertanto, si procederà ad illustrare gli elementi di contiguità e quelli distintivi del reclamo e della mediazione rispetto alle figure appena individuate, al fine di verificare se i tratti caratterizzanti e peculiari siano davvero tali da giustificare l'introduzione di un nuovo strumento deflativo del contenzioso, che non sia classificabile come un mero duplicato di istituti già esistenti nel nostro ordinamento.

### **3.1. La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali di cui al D.lgs. n. 28/2010**

L'istituto della mediazione che ha trovato ingresso nell'ordinamento tributario a seguito della riforma operata dall'art. 39, 9° comma, D.l. n. 98/2011, sembrerebbe porsi sulla scia del procedimento di me-

di mediazione introdotto nel processo civile ad opera del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28<sup>77</sup>.

Tuttavia, come si vedrà, i due istituti, al di là del *nomen iuris* e della finalità deflazionistica, hanno ben poco in comune, caratterizzandosi per una disciplina diversa sotto molteplici aspetti.

La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie in materia civile e commerciale è stata introdotta nel nostro ordinamento in forza del recepimento della Direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'Unione Europea, contenente la disciplina di determinati aspetti della mediazione civile e commerciale. Con l'art. 60 della Legge 18 giugno 2009, n. 69, il Parlamento delegava il Governo a dare attuazione alla normativa comunitaria, nel rispetto e in coerenza con quanto dalla stessa fissato, nonché in conformità ai principi e criteri direttivi enunciati al comma 3. In particolare, la legge delega aveva cura di stabilire che la media-

---

<sup>77</sup>Per una più ampia disamina dell'istituto civilistico, si richiamano, senza pretesa di esaustività, i seguenti articoli e monografie: BIANCONI, *La nuova mediazione civile*, Milano, 2011; ULLOA, *La mediazione nel processo civile riformato*, Bologna, 2011; GRAZIANO, *Contenzioso civile e norme sulla mediazione finalizzata alla conciliazione*, in Riv. di dir. proc. n. 3/2011, pagg. 614 e ss.; GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d. lgs. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, in *Obbligazioni e contratti* n. 5/2011, pagg. 361 e ss.; CONVERSO, *La mediazione conciliativa*, in Riv. del notariato n. 2/2011, pt.1, pagg. 267 e ss.; ZANUTTIGH, *Mediazione e processo civile*, in *I Contratti* n. 2/2011, pagg. 205 e ss.; BATTAGLIA, *La nuova mediazione "obbligatoria" e il processo oggettivamente e soggettivamente complesso*, in Riv. di dir. proc. n. 1/2011, pagg. 126 e ss.; LUISO, *Il modello italiano di mediazione. Il "giusto" procedimento di mediazione (contraddittorio, riservatezza, difesa, proposta)*, in *Giur. it.* n. 1/2012, pagg. 213 e ss.; IMPAGNIATIELLO, *La mediazione civile nella cornice europea*, in riv. ult. cit., pagg. 217 e ss.; MARANO, *La mediazione civile e commerciale: principali novità e prime osservazioni*, in *Giust. Civ.* n. 3/2012, pt. 2, pagg. 127 e ss.; CAPOBIANCO, *Dai sistemi di risoluzione alternativa delle controversie nell'ordinamento italo-comunitario alla mediazione in materia civile e commerciale: analisi e prospettive*, in *Vita not.* n. 1/2012, pt. 1, pagg. 155 e ss.; CORBI, *L'evoluzione normativa, giurisprudenziale e negoziale della mediazione civile e commerciale*, in Riv. dell'arbitrato n. 3/2012, pagg. 691 e ss..

zione doveva avere ad oggetto controversie su diritti disponibili ed essere disciplinata in maniera tale da non “*precludere l’accesso alla giustizia*” (3° comma, lett. *a*)), fissando il limite massimo di durata del procedimento in quattro mesi (3° comma, lett. *q*)).

La delega in oggetto – che si prefiggeva lo scopo di ridurre il peso del contenzioso civile ordinario – veniva esercitata con l’emanazione del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, il quale all’art. 1, 1° comma, lett. *a*) definisce la “*mediazione*” come “*l’attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa*”.

Già la norma introduttiva appena citata evidenzia un aspetto di sostanziale distinzione tra l’istituto civilistico e quello previsto in ambito fiscale, per il quale, invece, il 5° comma dell’art. 17-*bis* stabilisce che “*il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l’atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili*”.

Dunque, nella mediazione tributaria il tentativo di definizione non è posto in essere da un soggetto propriamente terzo ed imparziale, essendo lo stesso Ufficio impositore, pur attraverso una distinta artico-



lazione dello stesso<sup>78</sup>, a procedere all'istruttoria del procedimento di mediazione<sup>79</sup>.

L'utilizzo del termine “*mediazione*” per descrivere l'istituto in oggetto appare, pertanto, quantomeno improprio. Esso implica, come ben esplicitato dalla normativa civilistica, la presenza di un soggetto terzo rispetto alle parti dell'insorgenda controversia, in qualità appunto di “*mediatore*”, cioè di arbitro dei contrapposti interessi in gioco<sup>80</sup>.

In dottrina, non è mancato chi ha suggerito un *nomen iuris* più adeguato. In particolare, posto che la mediazione rappresenta una sorta di “*filtro preventivo con finalità conciliative*” rispetto all'instaurazione

---

<sup>78</sup>Si tratta, più nello specifico, dell'Ufficio Legale della Direzione provinciale o regionale che ha emesso l'atto oggetto di reclamo.

Fanno eccezione le istanze di reclamo che interessano gli atti emessi dal Centro operativo di Pescara; la competenza rispetto a tali istanze è ripartita, secondo le modalità che si vedranno nel prosieguo della trattazione, tra il medesimo C.O.P. e la Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

Si rileva, peraltro, che il Considerando n. 12 della Direttiva n. 2008/52/CE ammette che la mediazione sia “*condotta da un giudice*”, purché “*non sia responsabile di un procedimento giudiziario relativo alla questione o alle questioni oggetto della controversia*”.

Ne deriva che – come osserva CORASANITI (*Reclamo e mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 53) – un parallelismo tra la mediazione civile e l'omonimo istituto introdotto in ambito fiscale non sarebbe stato possibile neanche se la fase amministrativa fosse stata attuata “*mediante un (pur obbligatorio) tentativo di conciliazione da svolgersi di fronte alla Commissione tributaria provinciale*”.

<sup>79</sup>Secondo CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in Corr. Trib. n. 8/2012, pag. 589, “*la soluzione accolta tiene conto della differente natura degli interessi fatti valere*”, in quanto, mentre la mediazione civilistica ha ad oggetto diritti disponibili, “*a differenti conclusioni, per contro, si perviene con riferimento all'obbligazione tributaria che, a prescindere dal superamento o meno del cd. principio di indisponibilità, non perde mai il suo carattere pubblicistico*”.

<sup>80</sup>Sul punto, MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, cit., pag. 1186, osserva che la perplessità è di natura “*prevalentemente terminologica*”, in quanto “*se, da un lato, il dovere di imparzialità, qualora effettivamente ottemperato, fa venire meno la necessità del mediatore, dall'altro non è attraverso l'utilizzo del termine mediazione che può esorcizzarsi il pericolo di parzialità*”.

del rapporto processuale, sicuramente sarebbe stato più corretto parlare di “*conciliazione preventiva*”<sup>81</sup>.

Tuttavia, al di là della questione terminologica, occorre rilevare come in ambito tributario l'intervento di un soggetto terzo in qualità di mediatore sia di difficilissima realizzazione.

Oltre ai dubbi sulla capacità di una struttura esterna di gestire circa 120.000 istanze all'anno ed sull'antieconomicità di una simile soluzione, occorre considerare che il potere di annullamento degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ad oggi, è rimesso solo all'Amministrazione stessa ed al giudice tributario<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup>In tal senso LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1506, il quale evidenzia che “*la terminologia è fondamentale nel mondo del diritto, anzi è il diritto stesso, sicché non si comprende il motivo di attribuire all'istituto in esame una denominazione non corretta*”.

Si esprime in favore di una configurazione quale “*conciliazione pregiudizionale*” anche GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione: per una riflessione sistematica*, cit., pagg. 59 e ss., il quale enuncia una serie di “*elementi stringenti*” che “*depongono (...) a favore della qualificazione ipotizzata*”:

- l'alternatività tra i due istituti ex art. 17-bis, 1° comma;
- l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art 48 in materia di conciliazione, in quanto compatibili, espressamente sancita nell'ultimo periodo dell'ottavo comma dello stesso art. 17-bis;
- la parziale coincidenza degli atti per cui è ammessa la mediazione e la conciliazione;
- l'analogia dei criteri di valutazione adottati per addivenire ad un accordo.

Parla di “*conciliazione stragiudiziale*” anche CANTILLO, *Manovra correttiva (D. L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92*, in *Il fisco* n. 31/2011, pagg. 4997 e ss., il quale ritiene trattarsi non di una vera e propria mediazione, bensì “*di un mezzo di autocomposizione della controversia, non molto dissimile dalla conciliazione fuori udienza prevista dall'art. 48, comma 5, del D. Lgs. n. 546/1992*”.

Nello stesso senso, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 925, il quale ritiene trattarsi di “*una forma sui generis di conciliazione stragiudiziale, che può verificarsi su iniziativa delle parti e non prevede l'intervento né del giudice né di un terzo mediatore*”.

<sup>82</sup>In particolare, tale aspetto è disciplinato dall'art. 2-*quater*, 1° comma, D.l. n. 564/1994 (convertito in L. n. 656/1994), il quale espressamente stabilisce: “*Con decreti del Ministero delle Finanze sono indicati gli organi dell'Am-*

Inoltre, al di là della diffusa diffidenza dei cittadini nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, va evidenziato come nel caso di specie in realtà non vi sono due parti portatrici di interessi contrapposti. L'interesse fiscale non si pone in conflitto con quello del contribuente, bensì lo comprende, essendo scopo primario dell'Agenzia delle entrate quello di assicurare la contribuzione di tutti alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva di ciascuno in attuazione dell'art. 53 Cost. e, conseguentemente, di applicare la giusta imposta a carico del contribuente<sup>83</sup>. Ne deriva che, in ragione dell'imparzialità che deve caratterizzare la condotta dell'Amministrazione ai sensi dell'art. 97 Cost.,

---

*ministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati*". Con il successivo D.m. 11 febbraio 1997, n. 37 di attuazione del citato articolo, si è previsto che l'Amministrazione finanziaria in determinate ipotesi indicate esemplificativamente dall'art. 2 del regolamento "può procedere, in tutto o in parte all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto di imposizione ...". L'unico limite all'annullamento d'ufficio e alla rinuncia all'imposizione è rappresentato dalla sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, ma solo per i motivi sui quali si basa la sentenza stessa, rimanendo in facoltà dell'Amministrazione di annullare l'atto per altri motivi non considerati dal giudice.

Sull'impossibilità di affidare il procedimento di mediazione ad un organo terzo rispetto all'Amministrazione finanziaria, si veda anche PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pagg. 76-77, secondo cui "a parte le difficoltà applicative e gli oneri che tale scelta avrebbe determinato, si sarebbe spezzato il nesso (...) fra questa disciplina e l'autotutela"; l'Autore evidenzia come l'attribuzione di un simile potere ad un soggetto terzo "comporterebbe un'inaccettabile lesione delle prerogative dell'Amministrazione finanziaria, che persegue le finalità – dotate di rilevanza costituzionale – di assicurare il rispetto dei principi di legalità nella materia tributaria e di capacità contributiva", in quanto "solo l'Agenzia delle Entrate può annullare i propri atti illegittimi o ritirare quelli carenti di fondamento e può esprimere una proposta di mediazione rispettosa dei criteri esposti nel comma 8 dell'art. 17-bis".

<sup>83</sup>In tal senso CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 57, il quale evidenzia come "l'introduzione della mediazione fiscale ripropone l'attualità dell'aspirazione alla flessibilità dell'Amministrazione finanziaria".

nella mediazione in ambito tributario meno sentita è l'esigenza di coinvolgere un organo terzo per la risoluzione in via stragiudiziale della controversia.

Ma le differenze tra la mediazione civilistica e quella tributaria non sono riconducibili esclusivamente all'organo incaricato di svolgere l'attività di mediazione. Invero, confrontando la normativa di cui al D.lgs. n. 28/2010 con quella dettata dall'art. 17-*bis*, si rinvencono diversi profili di differenziazione tra i due procedimenti.

Seguendo l'ordine dell'articolato della normativa civilistica, viene in rilievo anzitutto l'art. 2, D.lgs. n. 28/2010, norma che individua l'oggetto della mediazione esclusivamente nelle controversie civili e commerciali vertenti “*su diritti disponibili*”<sup>84</sup>. L'art. 17-*bis* introduce una chiara deroga al principio appena espresso, consentendo l'accesso alla mediazione anche ai rapporti tributari, pacificamente caratterizzati dall'indisponibilità del diritto.

Ancora, l'art. 4, D.lgs. n. 28/2010, in materia di “*accesso alla mediazione*”, stabilisce che il procedimento di mediazione si instaura mediante il deposito presso l'organismo scelto dalle parti di una domanda di mediazione, la quale “*deve indicare l'organismo, le parti, l'oggetto e le ragioni della pretesa*”. La normativa in esame individua pochi elementi essenziali, che potranno successivamente essere integrati in caso di esito negativo del procedimento di definizione stragiudiziale della

---

<sup>84</sup>Tale disposizione è coerente col Considerando n. 10 della Direttiva n. 2008/52/CE, il quale escludeva l'estensibilità del procedimento in esame a quei “*diritti e obblighi su cui le parti non hanno facoltà di decidere da sole in base alla pertinente legge applicabile*”.

Inoltre, la stessa normativa comunitaria, all'art. 1, par. 2, escludeva espressamente dal proprio campo di applicazione le liti fiscali. Ciò deriva non solo dal fatto che la materia tributaria non è contemplata dalla normativa *de qua*, che riguarda esclusivamente le controversie civili e commerciali, ma anche dal fatto che l'istituto della mediazione delineato dalla direttiva comunitaria si rivolge prettamente alle liti aventi ad oggetto diritti disponibili.

controversia. Si tratta evidentemente di un atto non caratterizzato da particolari formalismi, a differenza del reclamo che deve avere il medesimo contenuto del ricorso ed è idoneo a trasformarsi *ope legis* nell'atto introduttivo del giudizio. Manca, dunque, all'istanza presentata in sede civilistica la duplice natura propria dell'atto che apre il procedimento di reclamo in ambito tributario.

Particolare rilevanza, anche sotto il profilo delle questioni di legittimità costituzionale che ha sollevato, sui cui esiti ci si riserva di parlare nell'ultimo capitolo del presente lavoro, riveste la norma di cui all'art. 5, 1° comma, D.lgs. n. 28/2010. La disposizione in esame individua tassativamente determinate materie<sup>85</sup>, per le quali l'esperimento del procedimento di mediazione costituisce condizione di procedibilità della domanda giudiziale<sup>86</sup>. Pertanto, ove il giudice rilevi che la media-

---

<sup>85</sup>Si tratta in particolare delle controversie in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, responsabilità medica e diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari. In alternativa al procedimento di mediazione disciplinato dal D.lgs. n. 28/2010, sono esperibili il procedimento di conciliazione previsto dal D.lgs. n. 179/2007 o il procedimento istituito in attuazione dell'art. 128-*bis*, D.lgs. n. 385/93 (Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia).

L'improcedibilità sancita per il mancato esperimento di uno dei procedimenti suelencati dev'essere eccepita dal convenuto, a pena di decadenza, o rilevata d'ufficio dal giudice, non oltre la prima udienza.

<sup>86</sup>Negli altri casi, il procedimento di mediazione costituisce una facoltà per la parte, incentivata anche attraverso una serie di agevolazioni fiscali indicate agli artt. 17 e 20, D.lgs. n. 28/2010 (esenzione da imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura per tutti gli atti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione, esenzione da imposta di registro del verbale di accordo, nonché il diritto ad usufruire di un credito d'imposta, commisurato all'indennità corrisposta ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione e fino ad un tetto massimo di 500 euro, ridotto a metà in caso di insuccesso della mediazione).

In questi casi, il 3° comma dell'art. 4 del decreto legislativo citato sancisce l'obbligo dell'avvocato, all'atto del conferimento dell'incarico, di informare l'assistito della possibilità di avvalersi del procedimento di mediazione e dei casi in cui l'esperimento della mediazione stessa costituisce condizione di procedibi-

zione non è stata esperita o che è iniziata, ma non si è conclusa, rimette in termini le parti per svolgere o porre fine al procedimento di mediazione, fissando la successiva udienza dopo la scadenza del termine di durata del procedimento stesso.

Più rigorosa è la disciplina contenuta all'art. 17-*bis* per l'ipotesi di mancata presentazione del reclamo nelle controversie relative ad atti emessi dell'Agenzia delle entrate. In tal caso, infatti, il 2° comma della norma in materia di mediazione tributaria stabilisce che *“la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso”* e che, in caso di presentazione di ricorso senza preventiva istanza, *“l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*.

Dunque, sotto questo profilo la disciplina tributaria si discosta da quella civilistica per tre ordini di ragioni.

Anzitutto, diverso è l'ambito delle controversie per cui il procedimento di mediazione è obbligatorio: in campo civilistico detto ambito è definito in relazione alla sola materia del contendere, a prescindere dal valore della controversia, mentre in materia tributaria il campo di applicazione è individuato – come meglio si dirà nel prosieguo – sulla base della tipologia di atto, dell'organo emanante e del valore della controversia.

In secondo luogo, alla sanzione dell'improcedibilità prevista dal legislatore civile la normativa tributaria sostituisce quella ben più grave dell'inammissibilità del ricorso, che, ove pronunciata, preclude in via definitiva qualsiasi attività giudiziale, senza possibilità alcuna di

---

lità della domanda giudiziale, nonché delle agevolazioni fiscali connesse. Detta informativa dev'essere data in maniera chiara e per iscritto, in un documento allegato all'atto introduttivo dell'eventuale giudizio (per prassi ormai è inserita nella formula della procura alle liti, in genere in chiusura dopo l'elezione del domicilio) e l'obbligo incombente sul difensore è sancito a pena di annullabilità del contratto stipulato con l'assistito.

sanare il vizio procedurale. In tal caso, pertanto, il ricorso non dovrà essere depositato prima della scadenza dei novanta giorni utili per l'esperimento della mediazione tributaria ovvero prima della data antecedente di ricevimento del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale del reclamo, pena l'inammissibilità assoluta del ricorso stesso<sup>87</sup>.

La durezza della sanzione risulta ulteriormente accentuata dal fatto che il vizio di inammissibilità è rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, mentre nella mediazione civilistica la rilevabilità del vizio procedimentale, sia su istanza di parte che d'ufficio, è limitata sotto il profilo temporale entro la prima udienza.

Sorvolando ora sui dubbi di legittimità costituzionale che una simile previsione ha generato, che saranno oggetto di autonoma e specifica trattazione nel capitolo finale della presente trattazione, ci si limita ora ad osservare come la sanzione risulta sproporzionata rispetto all'intento, perseguito dal legislatore, di scoraggiare comportamenti in contrasto con lo spirito della norma<sup>88</sup>. In tal modo non si realizza un equo contemperamento degli interessi in gioco: il fine della mediazione di

---

<sup>87</sup>Si rileva come la sanzione prevista dalla norma in esame non sia rimasta inapplicata. Nonostante la tendenza dei giudici tributari di “*sorvolare*” su vizi di natura procedurale, si registrano, invece, già le prime pronunce in attuazione dell'art. 17-*bis*, 2° comma, D.lgs. n. 546/92. E' del 1° ottobre 2012 l'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Lucca n.105/05/2012, che – forse per prima – ha rigettato l'istanza di sospensione, relativa ad un ricorso presentato dal contribuente prima della conclusione del procedimento di mediazione, per inammissibilità del ricorso stesso ai sensi della norma citata.

<sup>88</sup>Questa l'interpretazione della *ratio* della disposizione in esame data dal Direttore Busa nell'intervento di cui alla Nota 10, ove peraltro disincentiva dal seguire “*la strada indicata da alcuni commentatori di presentare un doppio ricorso alla Commissione tributaria (uno durante la fase di mediazione e un altro a conclusione della stessa)*” proprio in ragione del fatto che, lungi dal cautelare maggiormente il contribuente, otterrebbe l'effetto opposto di porre nel nulla il ricorso precocemente presentato, attraverso la comminatoria dell'inammissibilità, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

ridurre la conflittualità tra Fisco e contribuente è perseguito anche a discapito dei diritti costituzionalmente tutelati all'azione ed all'accesso alla tutela giurisdizionale, irrimediabilmente lesi in caso di pronuncia di inammissibilità del ricorso.

Invero, vi è da rilevare che, a fronte della severità della norma in esame, l'Agenzia delle entrate, specie nella fase di prima applicazione della normativa sulla mediazione, si è impegnata a tutelare i contribuenti che in buona fede sono incorsi in violazioni passibili di inammissibilità, presentando direttamente il ricorso senza istanza ovvero depositandolo prima della scadenza del procedimento di mediazione.

In particolare, in caso di presentazione di ricorso senza istanza di reclamo per atti compresi nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* (atti emessi dall'Agenzia delle entrate di valore non superiore a 20.000 euro e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012), l'Amministrazione finanziaria ha adottato la prassi di procedere ugualmente all'esame del ricorso alla stregua di un'istanza di reclamo in modo da verificare se, sulla base dei motivi di fatto e di diritto ivi enunciati, vi siano i presupposti per l'annullamento dell'atto impositivo impugnato o per formulare una proposta di mediazione d'ufficio<sup>89</sup>.

Sempre nell'ottica della promozione dei principi statutari di collaborazione e buona fede, l'Agenzia delle entrate ha rinunciato ad eccipire l'inammissibilità del ricorso in sede di costituzione in giudizio, nei

---

<sup>89</sup>Per quanto riguarda, invece, il caso opposto della presentazione dell'istanza senza ricorso, deve ritenersi che la stessa sarà trattata alla stregua di un'ordinaria istanza di autotutela.

In particolare, per "istanza senza ricorso" si intende l'ipotesi in cui la richiesta risulta priva dei requisiti essenziali previsti dall'art. 18, D.lgs. n. 546/92, specie quando dal contesto dell'atto non emerga, neppure implicitamente, una domanda rivolta al giudice di annullamento dell'atto.

Si ha, invece, ricorso con istanza laddove dal contenuto dell'istanza risulti la volontà del contribuente di depositare l'atto in Commissione tributaria provinciale in caso di esito negativo della procedura amministrativa.



casi in cui si accerta che il contribuente ha omesso di attivare il procedimento di mediazione per un errore scusabile<sup>90</sup>.

La normativa civilistica si rivela meno restrittiva rispetto a quella fiscale anche sotto altri aspetti. In particolare, il 2° comma dell'art. 5, D.lgs. n. 28/2010 stabilisce che “*il giudice, anche in sede di giudizio di appello, valutata la natura della causa, lo stato dell'istruzione e il comportamento delle parti, può invitare le stesse a procedere alla mediazione*”<sup>91</sup>.

Ben diversa è la disciplina del processo tributario, la quale espressamente esclude, per le controversie per cui è obbligatoria la mediazione, il successivo accesso all'istituto della conciliazione, previsto all'art. 48 del medesimo d.lgs. n. 546/92, sancendo l'alternatività tra i due strumenti deflativi del contenzioso e privilegiando la definizione preventiva della controversia (art. 17-*bis*, 1° comma).

La *ratio* di tale disposizione è sicuramente più comprensibile e condivisibile di quella della norma in materia di inammissibilità appena commentata. Attraverso la mediazione, infatti, si dà al contribuente

---

<sup>90</sup>Anche questo aspetto è stato trattato da Busa nel suo intervento, specificando che questo orientamento dell'Agenzia è volto a tutelare la buona fede del contribuente, nell'ottica di collaborazione e di riduzione della conflittualità che deve caratterizzare l'istituto in esame. L'Ufficio non sarà altrettanto clemente nei casi in cui la prematura costituzione in giudizio risulti frutto di una scelta ponderata del contribuente stesso, in contrasto con la *ratio* della norma, laddove cioè dallo svolgimento dei fatti risulti la consapevolezza dell'obbligatorietà del procedimento di mediazione e la deliberata violazione della stessa.

In particolare, è da considerarsi “*ponderata*” la costituzione in giudizio successiva alla comunicazione con cui l'Ufficio avvisa il contribuente di aver avviato il procedimento di mediazione o lo invita al contraddittorio, ovvero nei casi in cui il contribuente rifiuti di presentarsi al contraddittorio o vi partecipi senza alcuno spirito collaborativo.

<sup>91</sup>L'iniziativa del giudice deve essere presa “*prima dell'udienza di precisazione delle conclusioni ovvero, quando tale udienza non è prevista, prima della discussione della causa*” (art. 5, 2° comma, secondo periodo). In caso di adesione delle parti all'invito del giudice, questi fissa la successiva udienza dopo la scadenza del termine per esperire il tentativo di mediazione (terzo periodo).

la possibilità di risolvere la controversia prima di instaurare un giudizio dinanzi alla Commissione tributaria, in modo da evitare di caricare l'autorità giudiziaria di liti risolvibili già in sede amministrativa. In caso di esito negativo della mediazione, infatti, non vi è ragione per concedere al ricorrente l'ulteriore facoltà di accedere allo strumento della conciliazione, che persegue le stesse finalità del reclamo e che si risolverebbe in un'inutile duplicazione del procedimento già esperito in via pre-giudiziale e non andato a buon fine.

In ogni caso, si rileva che la conciliazione in materia tributaria, anche quando è consentita, è esperibile entro limiti più ristretti di quelli previsti in ambito civilistico: essa può aver luogo solo nel corso del giudizio di primo grado, davanti alla Commissione tributaria provinciale non oltre la prima udienza ovvero in sede extraprocessuale fino alla data di trattazione della causa<sup>92</sup>.

Sotto altri aspetti, invece, la disciplina della mediazione in materia civile e commerciale appare più accurata, disciplinando determinati profili che risultano trascurati dalla normativa tributaria e che probabilmente meriterebbero una puntualizzazione.

Si pensi, ad esempio, alla norma di cui all'ultimo comma dell'art. 8, D.lgs. n. 28/2010, la quale stabilisce che “*dalla mancata partecipazione senza giustificato motivo al procedimento di mediazione il giudice può desumere argomenti di prova nel successivo giudizio ai sensi dell'articolo 116, secondo comma, del codice di procedura civile*”. Questa disposizione mira ad evitare procedimenti di mediazione instaurati a soli fini dilatori senza un effettivo intento conciliativo delle parti. Si tratta sicuramente di una misura meno incisiva di quella previ-

---

<sup>92</sup>Per una trattazione compiuta dei termini e della disciplina della conciliazione, si rinvia a TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 192-196.

sta per la mediazione tributaria, ma probabilmente più equa, rimettendo al prudente apprezzamento del giudice la valutazione, caso per caso, del comportamento tenuto dalle parti, ai fini della decisione della controversia.

Altra norma che non trova un analogo nella disciplina tributaria è quella di cui all'art. 10, D.lgs. n. 28/2010, la quale precisa che “*le dichiarazioni rese o le informazioni acquisite nel corso del procedimento di mediazione non possono essere utilizzate nel giudizio (...), salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni*”, prevedendo altresì per il mediatore il segreto professionale in relazione al contenuto delle suddette dichiarazioni ed informazioni.

L'art. 17-*bis* tace sul punto. Viceversa, nella Circolare illustrativa della mediazione tributaria (Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 emessa dalla Direzione Centrale affari legali e contenzioso dell'Agenzia delle entrate) si precisa che l'Ufficio, in sede di costituzione in giudizio a seguito del mancato buon esito della mediazione, provvederà a richiamare il contenuto dell'atto di diniego<sup>93</sup> e che la Commissione adita dovrà procedere all'esame della controversia “*tenendo conto, ovviamente, del procedimento di mediazione e delle vicende che l'hanno caratterizzato*”.

Appare evidente l'effetto che la mancata previsione di una “*clausola di riservatezza*” del contenuto del contraddittorio col contribuente potrebbe avere sullo stesso esito della mediazione, disincentivando l'istante dallo “*scoprire le carte*” o anche dal formalizzare una proposta

---

<sup>93</sup>Si ritiene che lo stesso valga anche in caso di fallimento della mediazione per mancata accettazione da parte del contribuente di una proposta di mediazione o per mancata adesione ad un provvedimento di accoglimento parziale.

di mediazione, nel timore di influenzare l'eventuale successivo giudizio verso una pronuncia di accoglimento parziale del ricorso<sup>94</sup>.

Ultimo aspetto da trattare per completare la panoramica delle differenze che caratterizzano la disciplina dei due istituti (civilistico e fiscale) è quello relativo alle spese processuali.

L'art. 13, D.lgs. n. 28/2010 sul punto stabilisce che, quando il provvedimento che definisce il giudizio corrisponde interamente al contenuto della proposta di mediazione, la parte vincitrice che ha rifiutato tale proposta non ha diritto alla ripetizione delle spese successivamente sostenute, ma anzi sarà condannata al rimborso delle spese sostenute dalla parte soccombente relative allo stesso periodo, nonché al versamento all'entrata del bilancio dello Stato di un'ulteriore somma di importo corrispondente al contributo unificato dovuto, salva in ogni caso l'applicabilità degli artt. 92 e 96 c.p.c.. Quando, invece, il provvedimento non corrisponde interamente al contenuto della proposta, il giudice può comunque escludere la ripetizione delle spese sostenute per l'indennità corrisposta al mediatore, se ricorrono gravi ed eccezionali ragioni.

L'ultimo comma dell'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92, invece, prevede per la parte soccombente un aggravio delle spese di giudizio, pari al 50 per cento delle stesse, a titolo di rimborso forfetario delle spese del procedimento di mediazione. È fatta salva la facoltà per la Commissio-

---

<sup>94</sup>Sul punto, CORASANITI (*Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 61) evidenzia “l'eventualità che la motivazione della proposta rischi di assumere i tratti di una petizione di principio”, in considerazione delle “implicazioni legate al potenziale libero apprezzamento espresso dall'organo giurisdizionale in ordine agli elementi ivi adottati, da cui potrebbero trarsi rilievi di natura confessoria”. In considerazione di tale rischio, il contribuente potrebbe determinarsi nel senso di non effettuare alcuna proposta di mediazione ovvero di motivarla riproponendo gli stessi motivi del reclamo o esponendo “formule di rideterminazione della pretesa (...) fondate, ad esempio, su criteri “non impegnativi” di ricostruzione dei ricavi su base presuntiva (nei pertinenti casi)”.

ne tributaria di disporre la compensazione parziale o totale delle spese, al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, solo laddove ricorrano giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

La disciplina sulle spese, dunque, pur parzialmente diversa, persegue la medesima finalità: quella di scoraggiare l'instaurazione di controversie meramente strumentali e dilatorie, risolvibili già in sede amministrativa, senza ulteriore aggravio per l'apparato giudiziario.

In conclusione, da una veloce disamina dei due istituti risulta che la mediazione tributaria quasi nulla ha mutuato dal corrispondente strumento civilistico. Oltre alla denominazione ed all'intento ispiratore, ben pochi sono i punti di congiunzione tra i due strumenti, che si caratterizzano per una disciplina profondamente diversa.

Pertanto, è da escludere – laddove mai si ritenesse teoricamente ammissibile – la possibilità di fare riferimento alla più completa ed articolata disciplina di cui al D.lgs. n. 28/2010 per colmare le evidenziate lacune dell'art. 17-*bis*.

### **3.2. Il reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'art. 28, D.lgs. n. 546/92**

Nessuna affinità, oltre quella puramente terminologica, presenta il reclamo di cui all'art. 17-*bis* con quello disciplinato dall'art. 28 del medesimo D.lgs. n. 546/92.

Il reclamo contro i provvedimenti presidenziali non ha nulla a che fare con i ccdd. strumenti di *Alternative Dispute Resolution*, volti alla definizione della controversia con metodi alternativi al ricorso in

giudizio. Esso si inserisce nell'ambito dell'esame preliminare del ricorso – dunque in un momento successivo all'incardinarsi della controversia dinanzi alla Commissione tributaria provinciale –, fornendo al ricorrente un mezzo di impugnazione avverso i provvedimenti emessi dal presidente della sezione in questa fase del giudizio di primo grado.

In particolare, l'art. 28 citato stabilisce che avverso i provvedimenti pronunciati dal presidente ai sensi del precedente art. 27 (decreto di inammissibilità manifesta del ricorso, sospensione, interruzione o estinzione del processo), ciascuna delle parti può proporre al collegio un reclamo, da notificare alle altre parti costituite entro il termine perentorio di trenta giorni dalla comunicazione del provvedimento stesso e da depositare entro quindici giorni dall'ultima notifica<sup>95</sup>.

Si tratta, dunque, di una particolare forma di gravame, che garantisce la tutela delle parti processuali avverso provvedimenti presidenziali reputati illegittimi.

Del tutto diversi sono chiaramente l'ambito di applicazione e la finalità del reclamo di cui all'art. 17-*bis*, che si colloca in una fase antecedente all'instaurazione del giudizio, con lo scopo di instaurare un contraddittorio in via amministrativa che consenta di comporre la lite senza l'ausilio dell'organo giurisdizionale<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup>Sempre nei quindici giorni dalla notifica del reclamo, le altre parti possono attivarsi per presentare memorie. Scaduto tale termine, la commissione decide immediatamente in camera di consiglio.

La commissione pronuncia sentenza se dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo; negli altri casi pronuncia ordinanza non impugnabile, nella quale sono dati i provvedimenti per la prosecuzione del processo.

<sup>96</sup>Conferma che “nessuna parentela il reclamo di cui all'art. 17-*bis* presenta con il (ben diverso) reclamo che l'art. 28 del d.lgs. 31-12-1992, n. 546 prevede in impugnazione dei decreti pronunciati dal presidente di sezione della commissione tributaria provinciale”, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 899.

### 3.3. Gli altri istituti deflativi del contenzioso: 1) l'autotutela

I nuovi strumenti del reclamo e della mediazione rientrano a pieno titolo nell'ambito degli istituti deflativi del contenzioso, mirando a dirimere le insorgende controversie tra Fisco e contribuente in via amministrativa, prima dell'instaurazione del giudizio.

Diversi sono gli strumenti predisposti dal legislatore tributario per consentire all'Amministrazione finanziaria di annullare o emendare gli atti impositivi che, a seguito di riesame, risultino in tutto o in parte viziati.

Tra questi, l'istituto che attribuisce maggiori poteri all'autorità amministrativa, dato il suo ampio raggio di azione, è l'autotutela<sup>97</sup>.

L'autotutela tributaria consiste nel potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di annullare un proprio atto che, a seguito dell'e-

---

<sup>97</sup>Sull'istituto dell'autotutela in materia tributaria si vedano: BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pagg. 370 e ss.; D'AGOSTINO, *Autotutela tributaria: excursus normativo, giurisprudenziale ed effettiva applicazione dell'istituto*, in *Il fisco* n. 32/2006, 4988; FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; ID., *Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in *Riv. dir. trib.* n. 3/1994, III, pagg. 396 e ss.; ID., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, pagg. 1715 e ss.; GHETTI, *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. it., disc. pubbl.*, II, 1987, pagg. 83 e ss.; MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, pagg. 28 e ss.; MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992; ID., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2005, pagg. 71 e ss.; ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento di ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008; SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2001, pagg. 446 e ss.; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; ID., (voce) *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. giur. agg.*, Milano, 2000, pagg. 295 e ss.; TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, pagg. 1444 e ss.; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, pagg. 17 e ss..

missione, risulti illegittimo in diritto o infondato nel merito. L'istituto, introdotto dall'art. 68, D.p.r. 27 marzo 1992, n. 287 (poi abrogato dall'art. 23, lett. mm), n. 7, D.p.r. 26 marzo 2001, n. 107), è attualmente disciplinato dall'art. 2-*quater*, D.l. 30 settembre 1994, n. 564<sup>98</sup> (convertito, con modifiche, con L. 30 novembre 1994, n. 656 e successivamente modificato dall'art. 27, L. 18 febbraio 1999, n. 28), al quale è stata data attuazione con il Regolamento approvato con D.m. 11 febbraio 1997, n. 37<sup>99</sup>.

L'autotutela amministrativa costituisce espressione dei principi di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost., nonché dei principi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sanciti dall'art.

---

<sup>98</sup>L'art. 2-*quater* citato delegava il Ministro delle finanze ad individuare “*gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati*”, nonché a definire “*i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione*”. La norma precisa altresì che “*nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato*”.

In particolare, come specificato da autorevole dottrina (cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2011, pagg. 174-5), l'annullamento opera per gli atti che presentano vizi di legittimità, ossia vizi di forma o procedurali, mentre la revoca riguarda gli atti infondati, ossia viziati nel contenuto.

<sup>99</sup>Il regolamento attuativo contiene, in particolare, un'elencazione, in via esemplificativa, delle ipotesi di illegittimità dell'atto o dell'imposizione, che giustificano l'esercizio dell'autotutela: “*a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione*” (art. 2, 1° comma, D.m. n. 37/1997).

Precisa altresì che competente ad esercitare il potere di autotutela è l'ufficio “*che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio*”, attribuendo detto potere, in via sostitutiva, alla Direzione regionale, solo “*in caso di grave inerzia*” dell'ufficio competente.



10, L. n. 212/2000 (cd. “*Statuto dei diritti del contribuente*”). Il potere di autotutela è implicitamente riconosciuto anche dall'art. 7, 2° comma, lett. b), dello stesso Statuto del contribuente, in tema di chiarezza e motivazione dei provvedimenti, ove si specifica che gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono indicare “*l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, dell'atto in sede di autotutela*”.

L'autotutela può essere attivata su istanza del contribuente, su sollecitazione del Garante del contribuente ex art. 13, 6° comma, dello Statuto del contribuente ovvero d'ufficio, in qualsiasi momento, anche in pendenza di giudizio, e persino nei confronti di un atto divenuto definitivo, per mancata impugnazione ovvero per definizione della controversia con sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. In quest'ultimo caso il Decreto ministeriale precisa che l'annullamento d'ufficio in via di autotutela può essere disposto solo per motivi diversi da quelli su cui si fonda la sentenza<sup>100</sup>.

La normativa non pone limiti in merito agli atti suscettibili di autotutela. Pertanto, si ritiene che qualsiasi provvedimento emesso dall'Amministrazione finanziaria, compresi gli atti della riscossione, possa essere annullato o rettificato nell'esercizio di tale potere, laddove ricorrano congiuntamente due presupposti: l'illegittimità o infondatezza del-

---

<sup>100</sup>L'ampiezza del potere attribuito all'Amministrazione e, conseguentemente, della tutela assicurata al contribuente si rivela soprattutto nei casi di autotutela su atto divenuto definitivo, per mancata impugnazione o per sentenza passata in giudicato sfavorevole al contribuente. È riconosciuta, infatti, la facoltà dell'ufficio di procedere all'annullamento in via di autotutela anche in questi casi, salvo che “*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*” (art. 2, 2° comma, D.m. n. 37/1997).

l'atto ed un interesse pubblico concreto ed attuale alla sua eliminazione<sup>101</sup>.

Molto discussa è la possibilità di impugnare dinanzi alle Commissioni tributarie il diniego di autotutela, non essendo espressamente previsto nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, D.lgs. n. 546/92.

Piuttosto pacifica è la non impugnabilità del silenzio-rifiuto dell'amministrazione, mancando del tutto nella fattispecie un atto da impugnare e non essendo stata prevista una norma che equipari il silenzio

---

<sup>101</sup>Questi i presupposti indicati nella Circolare Ministero delle finanze, 8 luglio 1997, n. 195/E, la quale specifica che l'interesse pubblico deve consistere in *“uno specifico concreto ed attuale interesse pubblico alla eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della «legalità», che, in esito ad un apposito processo logico di comparazione, risulti prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle situazioni giuridiche”* e che può consistere *“nella necessità di assicurare che il contribuente sia destinatario di una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento o di soddisfare l'esigenza di eliminare per tempo un contenzioso inutile ed oneroso”*.

Ulteriori chiarimenti su altri aspetti dell'istituto dell'autotutela sono contenuti nei seguenti documenti di prassi: Circolare Ministero delle finanze, 5 agosto 1998, n. 198/S, Circolare Agenzia delle entrate, 5 giugno 2001, n. 59/E e Parere Avvocatura generale dello Stato, 1° ottobre 2003, n. 105547.

In giurisprudenza, si è individuato il pubblico interesse correlato all'esercizio dell'autotutela nell'interesse dell'Amministrazione finanziaria di tutelare il principio di eguaglianza sostanziale, ed evitare pertanto disparità di trattamento, affinché il contribuente sia messo in condizione di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva e secondo criteri di progressività ai sensi dell'art. 53 Cost. (in tal senso, cfr. Cass., sez. I, 21 agosto 1993, n. 8854, in Giust. Civ. Mass., 1993, 1312).

Di contrario avviso è autorevole dottrina, la quale distingue l'autotutela amministrativa da quella tributaria: *“in diritto amministrativo, ove i provvedimenti sono solitamente espressione di discrezionalità, l'annullamento d'ufficio dell'atto deve essere giustificato, oltre che dalla sua illegittimità, anche da un interesse dell'Amministrazione all'annullamento”*, *“in diritto tributario, invece, non essendovi discrezionalità, l'esercizio dei poteri di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza: il ritiro o la correzione dell'atto viziato vanno compiuti in applicazione della regola di buona fede, cui deve attenersi l'Amministrazione: la correzione (...) è giustificata soltanto dal dovere di ogni pubblica amministrazione di ripristinare la legalità”* (cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 174).

dell'amministrazione all'atto di diniego espresso, così come previsto dall'art. 19, lett. g), D.lgs, n. 546/92 per il rifiuto di rimborso.

Il dibattito sul punto si è concentrato, quindi, sull'impugnabilità del diniego espresso<sup>102</sup>: la tesi ad oggi prevalente è quella che ammette il ricorso avverso il diniego espresso solo per motivi diversi da quelli proponibili contro l'atto confermato, cioè per motivi strettamente ine-

---

<sup>102</sup>Sulla possibilità di ricorrere avverso il diniego di autotutela, la Corte di Cassazione ha espresso nel tempo diversi orientamenti:

- in un primo tempo, aveva riconosciuto al contribuente la possibilità, dato che *“la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto nell’art. 19 del D.Lgs. 546/1992, comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione”* (cfr. Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, con commento di CERIONI, *Procedimento di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*, in GT- Riv. Giur. Trib. n. 11/2005, pagg. 1003 e ss. e con commento di DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell’impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in Rass. Giur. n. 5/2005, pagg. 1732 e ss.; in senso conforme, cfr. Cass., SS.UU. 27 marzo 2007, n. 7388, con nota di TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all’esame delle Sezioni Unite*, in Giur. it. n. 12/2007, pagg. 2883 e ss. e con commento di CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, in Boll. Trib. n. 14/2007, pagg. 1223 e ss.);

- successivamente, ha ritenuto che *“avverso l’atto con il quale l’Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (...) non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”* (cfr. Cass., sez. V, 12 maggio 2010, n. 11457, che richiama Cass. SS.UU., Sentt. n. 2870, n. 3698 e n. 16097 del 2009);

- da ultimo, ha precisato che il sindacato del giudice tributario deve riguardare esclusivamente il corretto esercizio del potere dell'Amministrazione *“nell’ambito della legittimità dell’operato (...) (anche in caso di inerzia) e non del merito, non essendo ammissibile la sostituzione del giudice tributario all’Amministrazione nell’adozione di un atto di autotutela”*, con la conseguenza che il ricorso avverso il diniego di autotutela *“non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti”* (cfr. Cass., SS.UU., 29 dicembre 2010, n. 26313, commentata da GRAZIANO, *L’impugnazione del diniego di autotutela non assicura benefici per il contribuente*, in Corr. Trib. n. 9/2011, pagg. 716 e ss.; in senso conforme si

renti all'atto di diniego. In ogni caso, il ricorso al giudice avverso tale atto non consente di addivenire ad un risultato pienamente soddisfacente per il contribuente, considerato che, ove la Commissione riconosca il comportamento illegittimo dell'amministrazione, potrà annullare solamente il diniego, non anche l'atto impositivo presupposto, divenuto ormai definitivo.

Il reclamo, nel suo più ridotto ambito di applicazione, rappresenta l'“istituzionalizzazione” dello strumento dell'autotutela, imponendo che a tutte le istanze di reclamo (equiparabili nella sostanza ad istanze di

---

vedano anche Cass., sez. V, 30.06.2010, n. 15451, Cass., sez. V, 18.06.2012, n. 10020 e Cass. n. 7687 del 2012).

In particolare, la Suprema Corte ha precisato che la mancata risposta non è impugnabile “*trattandosi di esercizio di un potere discrezionale della stessa [Amministrazione] e non di un obbligo giuridico*” (cfr. Cass., Sez. Trib., 26 gennaio 2007, n. 1710). Nel caso di risposta negativa espressa (cd. diniego), invece, essa non è impugnabile se “*l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (...) sia per la discrezionalità propria, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*” (cfr. Cass., 6 febbraio 2009, n. 2870, con commento di BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in Corr. Trib. n. 15/2009, pagg. 1230 e ss., nonché con commenti di LUPI, *Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta*, e STEVANATO, *Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in Dial. Trib. n. 2/2009, pagg. 154 e ss.), mentre è impugnabile se, con l'istanza, il contribuente fa valere non vizi originari dell'atto, ma elementi sopravvenuti (cfr. Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776).

Più precisamente, “*contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009) (...) giacché fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo – stante la relativa discrezionalità – non è suscettibile di essere impugnato*” (Cass., SS. UU., n. 3698/2009).

In dottrina, sul punto si vedano, *ex multis*, CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in Rass. Trib. n. 2/2008, pagg. 303 e ss.; GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in Gt – Riv. Giur. Trib. n. 6/2009, pagg. 473 e ss..

autotutela) sia data risposta scritta, motivata, sistematica e tempestiva<sup>103</sup>.

Per le controversie relative ad atti impositivi di valore non superiore a 20.000 euro, emessi dall'Agenzia delle entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012, il nuovo istituto costituisce una particolare esplicazione del potere-dovere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, che si distingue rispetto al potere previsto in via generale sotto diversi profili.

La disciplina di cui all'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92 prevede, infatti, l'obbligatoria trattazione delle istanze<sup>104</sup>, entro un termine certo e breve (novanta giorni dalla presentazione), che si conclude con una risposta scritta e motivata, con cui l'Ufficio dispone, a seconda dei casi, l'accoglimento totale o parziale dell'istanza (e conseguentemente l'an-

---

<sup>103</sup>Questa è l'opinione espressa da Busa sul rapporto tra i due istituti del reclamo e dell'autotutela, ritenendo che “*la mediazione tributaria è destinata a diventare il principale veicolo*” dell'autotutela.

Parla di reclamo alla stregua di “*una istanza obbligatoria di autotutela*” anche MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 815.

<sup>104</sup>La distinzione è chiara dal raffronto tra il dettato di cui all'art. 2, 1° comma, D.m. n. 37/1997 e l'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92. Infatti, mentre la prima norma afferma che l'Amministrazione “*può procedere*” all'annullamento dell'atto, il quinto comma dell'art. 17-*bis* stabilisce che “*il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono*” all'istruttoria degli atti reclamabili. Appare evidente, dunque, che alla facoltatività caratterizzante l'autotutela si sostituisce l'obbligatorietà del reclamo.

Anche BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., pag. 2493, afferma che “*la natura del reclamo è assimilabile a quella di un'istanza obbligatoria di autotutela, dato che l'art. 17-*bis* la definisce in termini di annullamento totale o parziale dell'atto contro cui il reclamo è presentato*”. Alla luce di ciò, l'Autore osserva che con la norma in esame si è creata una “*inutile e fuorviante sovrastruttura*”, ritenendo che per prevedere un riesame obbligatorio in autotutela fosse “*sufficiente una circolare interna di carattere organizzativo, senza creare alcuna interferenza con il processo*”.

nullamento dell'atto) ovvero il diniego della stessa, salva la possibilità di addivenire ad una mediazione, su istanza di parte o di ufficio.

Lo svolgimento del reclamo, dunque, a differenza dell'autotutela, costituisce un obbligo per l'ufficio, ma altresì un onere per il contribuente che voglia avere accesso alla tutela giurisdizionale, posto che il 2° comma dell'art. 17-*bis* pone la presentazione del reclamo come condizione di ammissibilità dell'eventuale ricorso.

Sotto il profilo strutturale, possono rilevarsi ulteriori tratti distintivi del nuovo istituto, che interessano in particolare l'organo competente a riesaminare l'atto e la forma dell'istanza.

Per quanto riguarda il primo aspetto, si riscontra una sostanziale differenza: mentre l'art. 1, D.m. n. 37/1997 attribuisce il potere di autotutela “*all'ufficio che ha emanato l'atto*”<sup>105</sup>, il 5° comma dell'art. 17-*bis* conferisce il compito di provvedere sul reclamo ad “*appropriate strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*”, individuate negli Uffici Legali della stessa Direzione provinciale o regionale. Tale misura sicuramente non assicura la terzietà di giudizio che solo un organo esterno all'amministrazione potrebbe garantire; tuttavia, costituisce una garanzia di maggiore imparzialità nello svolgimento del procedimento amministrativo, in quanto attribuisce la competenza per il riesame ad una struttura e ad un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto oggetto di reclamo, naturalmente più refrattario ad annullare un proprio provvedimento.

Per quanto attiene al secondo aspetto, vi è da rilevare che, a differenza dell'istanza di autotutela, il reclamo non ha forma e contenuto liberi. Dall'espreso richiamo all'art. 18, D.lgs. n. 546/92 contenuto nella

---

<sup>105</sup>Salvo l'intervento della Direzione regionale in caso di grave inerzia dell'ufficio competente.

norma in materia di mediazione, si deduce che il reclamo dovrà avere la stessa forma e lo stesso contenuto del ricorso, di cui peraltro è destinato a produrre gli effetti in caso di esito negativo del procedimento amministrativo, distinguendosi dall'atto introduttivo del giudizio esclusivamente per l'eventuale inserimento di una motivata proposta di mediazione.

A ben vedere, col reclamo si scavalca anche il problema relativo all'impugnabilità del diniego di autotutela, in quanto la normativa in materia di mediazione e reclamo prevede espressamente che, in caso di esito negativo del procedimento, l'istanza stessa è idonea a produrre gli effetti del ricorso e, quindi, a consentire l'accesso alla tutela giurisdizionale, col solo deposito dell'atto nella segreteria della Commissione tributaria competente<sup>106</sup>.

Dunque, non si tratta di una mera duplicazione di un potere già presente nell'ordinamento tributario, come paventato nei primi commenti “*a caldo*” sul nuovo istituto<sup>107</sup>. L'art. 17-*bis*, infatti, affina lo strumento dell'autotutela, sopperendo a quelle lacune della disciplina generale che sostanzialmente impediscono all'istituto di costituire una

---

<sup>106</sup>In tal senso, cfr. SCUFFI, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra “correttiva” del 2011*, in *Il fisco* n. 47/2011, pagg. 7641 e ss..

<sup>107</sup>Tra i più critici si cita, *ex multis*, STEVANATO, *Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato*, in *Dial. Trib.* n. 1/2012, pag. 99, il quale esprime sul nuovo istituto un giudizio “*fortemente critico*”. In particolare, sostiene che “*il reclamo appare in realtà una obbligatoria istanza di autotutela preventiva e ante causam (...) quanto alla (eventuale) «proposta di mediazione» (...) la stessa appare riprodurre in termini più grossolani e senza contraddittorio ciò che si può già ottenere con il procedimento finalizzato all'accertamento con adesione, senza peraltro alcun automatico abbattimento delle sanzioni*”, auspicando che l'istituto possa essere “*cancellato dall'ordinamento*”, trattandosi di “*un inutile e mal riuscito doppione di istituti già vigenti nell'ordinamento*”

sicura ed efficace forma di tutela per il contribuente a seguito dell'emissione di provvedimenti impositivi in tutto o in parte illegittimi<sup>108</sup>.

Tuttavia, la scelta operata dal legislatore non risulta sicuramente la migliore nell'ottica della semplificazione del procedimento. In tal modo l'autotutela di cui al D.m. n. 37/1997 è destinata ad essere sempre meno invocata dal contribuente, il quale preferirà senz'altro procedere direttamente col reclamo al fine di ottenere una risposta certa alle sue domande di annullamento di provvedimenti impositivi illegittimi.

Pertanto, le differenze riscontrate, se consentono di escludere la perfetta identità tra i due istituti, non sono idonee a giustificare la scelta di introdurre un nuovo strumento piuttosto che intervenire a correggere i difetti di quello già esistente.

## **(segue) 2) L'accertamento con adesione**

I maggiori dubbi sulla effettiva originalità del nuovo istituto sono stati sollevati in rapporto con la figura dell'accertamento con adesione.

Da più parti, infatti, il reclamo è stato etichettato come un inutile doppione del cd. concordato, che comporterebbe un appesantimento dell'*iter* procedimentale, senza comportare reali vantaggi in termini di

---

<sup>108</sup>Tra i pochi che evidenziano i tratti distintivi del nuovo istituto rispetto a quello dell'autotutela si cita ATTARDI, *Reclamo e mediazione: profili di novità e opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Il fisco* n. 30/2012, pagg. 4796 e ss., il quale pur ammettendo che “il reclamo “procedimentalizza” il riesame tipico dell'autotutela e condivide con quest'ultima i presupposti (vizi d'illegittimità o ragioni d'infondatezza) e l'oggetto (la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto)”, non ha dubbi nel ritenere che con il reclamo “siamo nel campo dell'innovazione”, evidenziando i molteplici elementi di distinzione tra i due istituti ed in particolare la “proiezione propriamente processuale” del reclamo, caratterizzata da una “riconsiderazione dell'atto (...) inclinata sulla prossima instaurazione della controversia”.



efficienza dell'azione amministrativa e di efficacia della tutela giurisdizionale<sup>109</sup>. Si dubita, infatti, che l'accordo non raggiunto in sede di procedimento di accertamento con adesione possa essere trovato in sede di mediazione, considerata anche la minor vantaggiosità di quest'ultimo rimedio in termini di riduzione delle sanzioni<sup>110</sup>.

Nonostante le perplessità emerse, i due istituti non sono del tutto analoghi, ma presentano molteplici caratteri distintivi<sup>111</sup>.

Diverso è anzitutto l'ambito di applicazione dei due strumenti deflativi del contenzioso. L'art. 1, D.lgs. n. 218/1997 prevede l'adesione per la definizione dei soli accertamenti in materia di imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto, nonché degli accertamenti relativi alle principali imposte indirette (successioni e donazioni, registro, ipotecaria, catastale) e ai tributi locali per i quali i regolamenti degli enti terri-

---

<sup>109</sup>In tal senso, cfr. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pagg. 899-900.

Si dilatano così i tempi per l'instaurazione del giudizio: c'è chi ha calcolato che, considerato che il termine di novanta giorni previsto per lo svolgimento dell'accertamento con adesione a seguito della notifica dell'avviso di accertamento gode anche della sospensione feriale di cui alla L. n. 742/1969, aggiungendo i termini per lo svolgimento del procedimento di mediazione è possibile procrastinare l'avvio del processo innanzi al giudice tributario fino a ben nove mesi e mezzo (cioè ben 286 giorni) dopo la notifica dell'atto impositivo (cfr. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1509, il quale sottolinea come tale aspetto, a parte il problema relativo alla tutela cautelare, potrebbe far gioco al contribuente, ma si pone in chiaro contrasto col principio della ragionevole durata della controversia sancito dall'art. 111 Cost.).

<sup>110</sup>Com'è noto, il procedimento di accertamento con adesione consente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni comminate ad un terzo del minimo previsto dalla legge (artt. 2, 5° comma, e 3, 3° comma, D.lgs. n. 218/97), mentre in sede di mediazione si applicano le disposizioni previste in materia di conciliazione, in virtù del rinvio all'art. 48, D.lgs. n. 546/92 contenuto nell'art. 17-bis, 8° comma, ultimo periodo (e dunque l'abbattimento delle sanzioni nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

<sup>111</sup>Il rapporto tra i due istituti è specificamente trattato da CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, cit., pagg. 584 e ss..

toriali competenti ammettono la possibilità di accedere a questo strumento. Viceversa, l'istituto del reclamo e della mediazione si applica a tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie: dunque, non solo gli atti di accertamento, ma anche tutti gli altri provvedimenti elencati all'art. 19, D.lgs. n. 546/92 (purché di competenza dell'Agenzia delle entrate), estendendo così la possibilità di addivenire ad una composizione pregiudiziale della controversia anche a fattispecie non contemplate dalla disciplina di cui al D.lgs. n. 218/97. Vi rientrano, pertanto, atti esclusi dal procedimento di accertamento con adesione quali gli avvisi di liquidazione dell'imposta, i provvedimenti di irrogazione sanzioni e i dinieghi espressi o taciti di rimborso, nonché atti di riscossione (limitatamente al ruolo, essendo la cartella di pagamento di competenza dell'agente della riscossione)<sup>112</sup>.

Sempre dal confronto tra l'art. 1 citato e l'art. 17-*bis* emerge un'ulteriore differenza sostanziale tra i due strumenti ivi disciplinati. La normativa in materia di accertamento con adesione, infatti, attribuisce una facoltà, esercitabile sia dal contribuente sia su iniziativa dell'Ufficio, per definire l'accertamento con l'adesione del contribuente. Al contrario, come già sopra evidenziato, la presentazione dell'istanza di reclamo costituisce un onere per il contribuente che intende proporre ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie in relazione ad uno degli atti rientranti nel campo di applicazione dell'art. 17-*bis*, il cui mancato adempimento rende radicalmente inammissibile il ricorso eventualmente presentato. Il nuovo istituto costituisce, dunque, un filtro obbligatorio, istituito dal legislatore per far sì che arrivino in contenzioso

---

<sup>112</sup>Sulla tipologia degli atti reclamabili si veda *amplius* al capitolo secondo, par. 2.

solamente le controversie che non hanno potuto trovare una composizione in via amministrativa.

Ancora, l'accertamento con adesione e il reclamo presentano elementi distintivi anche sotto il profilo strutturale.

Com'è noto, infatti, se il procedimento di accertamento con adesione è promosso dal contribuente, questi non è tenuto a formalizzare puntualmente le proprie doglianze o a motivare in maniera specifica la propria istanza, essendo sufficiente che presenti una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulare una proposta di accertamento per un'eventuale definizione. La normativa in materia non definisce neppure i criteri in base ai quali l'istanza, a seguito del contraddittorio col contribuente, dev'essere valutata dall'ufficio competente. L'art. 7, D.lgs. n. 218/97 stabilisce solamente che l'atto di adesione deve contenere l'indicazione degli elementi di fatto e di diritto e la motivazione su cui la definizione si fonda. In particolare, posto che l'accertamento con adesione si sostanzia nella determinazione dell'obbligazione tributaria concordata col contribuente, oggetto di valutazione sono le estimazioni e le presunzioni utilizzate, che possono essere oggetto di revisione sulla base degli elementi adottati dall'istante, sulla base dei criteri di fondatezza ragionevole che caratterizzano la fase dell'accertamento<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup>La Circolare dell'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Accertamento, 28 giugno 2001, n. 65/E precisa che “*devono essere puntualmente indicati:*

- *gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti;*
- *i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa;*
- *i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza.*

Ben diversamente è strutturato il procedimento di reclamo-mediazione, ove il contribuente è costretto a “*scoprire anticipatamente le sue carte*”. Egli è, infatti, chiamato a presentare un'istanza che deve contenere già tutti i motivi di ricorso. Il *thema decidendum* è così fissato prima di addivenire al contenzioso: attraverso la motivazione dell'accertamento e i motivi di ricorso le parti delineano già in questa fase preprocessuale la loro posizione, in modo da anticipare in sede di mediazione la possibile dialettica processuale e consentire così all'Ufficio una valutazione dell'istanza che tenga conto anche degli eventuali esiti del contenzioso<sup>114</sup>.

Inoltre, proprio in merito alla valutazione delle istanze è lo stesso art. 17-*bis* ad esplicitare i tre criteri generali che devono essere adottati dall'Ufficio:

- 1) l'eventuale incertezza delle questioni controverse;
- 2) il grado di sostenibilità della pretesa;
- 3) il principio di economicità dell'azione amministrativa.

---

*Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto.*

*Il corretto esercizio del potere discrezionale deve infatti necessariamente estrinsecarsi in una valutazione complessa, correlata anche all'indice di affidabilità dell'accertamento attribuito sulla base delle direttive impartite con la circolare n. 100/E del 1998”.*

<sup>114</sup>Evidenzia, in particolare, CORASANITI (*Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 72) che nell'ambito della mediazione “*entrambe le parti hanno la possibilità di formulare, ciascuna secondo il proprio punto di vista, il loro convincimento sui margini di mediabilità della controversia, beneficiando di una situazione di simmetria informativa che si presta ad essere assimilata, come detto, a quella che si produrrebbe qualora il contesto della mediazione fosse a tutti gli effetti quello processuale, e che viceversa non si rinviene nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione*”, ove “*il contribuente – che già conosce le ragioni dell'Amministrazione esplicitate nell'atto – può soprassedere su motivi di illegittimità o infondatezza della pretesa fiscale riservandosi di proporli all'interno del ricorso*”.

Queste differenze strutturali evidenziano anche la diversa funzione e natura giuridica dei due istituti.

L'accertamento con adesione è definito da autorevole dottrina come “*un atto di accertamento formato al termine di un contraddittorio tra ufficio e contribuente, che consta di un provvedimento di accertamento dell'ufficio sottoscritto, per adesione, anche dal contribuente*”<sup>115</sup>. In merito alla natura giuridica del concordato si contrappongono principalmente due orientamenti. Alla teoria contrattualistica, che equipara l'adesione ad una transazione tra Fisco e contribuente<sup>116</sup>, si oppone la tesi tradizionale, tuttora prevalente in dottrina, che riconosce nell'atto di adesione pur sempre un atto unilaterale di accertamento, caratterizzato, rispetto ai normali provvedimenti impositivi, proprio dall'adesione del contribuente<sup>117</sup>. L'accertamento con adesione ha, dunque, una

---

<sup>115</sup>Così TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, cit., pag. 233.

L'istituto, la cui disciplina odierna è contenuta nel D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ha origini risalenti, rinvenendosi le prime tracce di un “concordato tributario” già nel T.U. n. 4021/1877.

<sup>116</sup>Aderiscono alla concezione compositiva, *ex multis*, GAFFURI, (voce) *Concordato tributario*, in Digesto, sez. comm. 88, III, 294; TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in Giur. Sist. Processo, a cura di F. TESAURO, Torino, 1998, 885; PETRILLO, *Profili sistemativi della conciliazione giudiziale tributaria*, in Saggi di diritto tributario, collana diretta da MICCINESI – TABET – TESAURO, Milano, 2006, 112 ss..

Propende per l'inquadramento dell'adesione quale accordo non contrattuale VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 478 ss..

<sup>117</sup>Tra gli studiosi che propendono per la concezione accertativa dell'istituto si annoverano TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, cit., 233 e ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 752 e ss.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 331 e ss.; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 1; PUOTI – SELICATO, (voce) *Concordato tributario*, in Enc. Giur. Treccani, 2001, VIII, 1; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

Per una rassegna approfondita delle teorie in merito alla qualificazione giuridica dell'istituto, si rinvia a MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 73 e ss..

funzione schiettamente impositiva, sebbene sia anche volto a rendere definitivo ed inoppugnabile l'accertamento in essa contenuto attraverso il consenso del contribuente, svolgendo in tal senso anche una funzione deflativa del contenzioso.

Diversa è la collocazione della mediazione, la quale interviene su un procedimento di accertamento già concluso ed è proiettata sul processo, mirando ad anticiparne gli esiti e a prevenire liti evitabili. In sede di reclamo e mediazione, infatti, l'Ufficio è chiamato a rivedere l'atto impositivo alla luce dei motivi di ricorso formulati dal contribuente e sulla scorta dei criteri suelencati, tenendo conto anche degli orientamenti giurisprudenziali formatisi sulla questione controversa. A tal fine non è di scarso rilievo il fatto che il procedimento di reclamo e mediazione non sia gestito dallo stesso funzionario che ha curato l'istruttoria ed ha emesso l'atto impositivo, ma da un'autonoma struttura della stessa Agenzia delle entrate, individuata negli Uffici Legali del medesimo ente impositore. Ciò costituisce senz'altro garanzia non solo di una maggiore imparzialità nel giudizio sulla legittimità dell'atto oggetto di reclamo, ma anche di una maggiore competenza e consapevolezza nella valutazione circa l'incertezza della questione controversa ed il grado di sostenibilità in giudizio della pretesa tributaria, alla luce degli orientamenti espressi dalla giurisprudenza sia di merito che di legittimità.

In ragione di tutto quanto sopra, non può senz'altro parlarsi del reclamo come di un mero inutile “*doppione*” dell'accertamento con adesione<sup>118</sup>. Per i caratteri sopra evidenziati, il reclamo si propone di

<sup>118</sup>La questione della relazione tra accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria è stata appositamente analizzata nella Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa, 19 giugno 2012, n. 25/E a seguito di apposito quesito posto dalla stampa specializzata. Nel documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria sostiene l'originalità del nuovo istituto, eviden-

riuscire nell'intento in cui l'accertamento con adesione ha fallito, cioè quello di costituire un efficace strumento per la risoluzione stragiudiziale delle controversie<sup>119</sup>.

È innegabile, tuttavia, il fatto che per gli avvisi di accertamento di valore inferiore a ventimila euro i due istituti risultano entrambi applicabili e si vanno a cumulare, permettendo un doppio esame in sede amministrativa della medesima attività accertativa, con un effettivo aggravio del procedimento in contrasto col principio generale di cui all'art 1, 2° comma, L. n. 241/90 e con dilatazione dei tempi per l'accesso alla giustizia, in violazione del principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione.

Ci si chiede allora se, in una prospettiva *de iure condendo*, ispirata ai principi di semplificazione, di economicità e di celerità del procedimento amministrativo, non sarebbe opportuno prevedere l'alternatività tra i due rimedi in via amministrativa della controversia, magari precludendo l'accesso al procedimento di accertamento con adesione per

---

ziandone i tratti caratterizzanti rispetto agli altri istituti deflativi del contenzioso, ed in particolare rispetto all'accertamento con adesione e rilevando in particolare che la mediazione “*non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso; obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice; la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversia e sul principio di economicità dell'azione amministrativa*”.

<sup>119</sup>In tal senso, MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 812, secondo cui la ragione dell'introduzione del nuovo istituto “*si potrebbe ravvisare nella circostanza che l'accertamento con adesione, istituto precedentemente introdotto con il medesimo intento, avrebbe fallito il proprio scopo, rivelandosi inidoneo a perseguire quello che era il fine essenziale dello stesso, ovvero l'instaurazione di un concreto contraddittorio con l'amministrazione finanziaria*”.

gli atti di accertamento che, per valore, rientrano anche nel campo di applicazione dell'istituto del reclamo<sup>120</sup>.

### **(segue) 3) La conciliazione giudiziale**

Restano da analizzare i rapporti tra l'istituto in esame e la conciliazione giudiziale.

Già nei precedenti paragrafi ci si è soffermati sulla non equiparabilità dei due strumenti deflativi del contenzioso. Si analizzeranno ora più compiutamente i punti di incontro ed i tratti distintivi che caratterizzano i due istituti.

Molti sono senz'altro gli elementi in comune, messi in evidenza dalla stessa norma in materia di reclamo e mediazione. In particolare, l'ultimo inciso del 1° comma dell'art. 17-*bis* stabilisce che per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione del reclamo è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del medesimo D.lgs. n. 546/92. Di rilievo è anche l'ultimo periodo dell'ottavo comma, secondo cui al nuovo procedimento amministrativo “*si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili*”.

Il legislatore ha previsto, dunque, l'alternatività tra i due istituti, escludendo la facoltà di accedere alla conciliazione giudiziale per quelle controversie per cui è già stato esperito (evidentemente con esito ne-

---

<sup>120</sup>Tale soluzione è prospettata anche da PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., pag. 1431, il quale osserva che “*sarebbe stato preferibile rendere il reclamo alternativo all'adesione anziché alla conciliazione, stabilendone l'obbligatorietà per le liti di valore non superiore a 20.000 euro e prevedendo altresì che il fallimento della mediazione imponesse di ricorrere nel termine di 60 giorni prorogato di 90 giorni grazie al reclamo*”.



gativo) il procedimento di mediazione e reclamo<sup>121</sup>. La *ratio* è quella di incentivare ulteriormente la composizione della controversia prima dell'instaurazione del giudizio, evitando così che arrivino all'attenzione dei giudici tributari liti che il contribuente e l'Ufficio avrebbero potuto definire già in via amministrativa. Una volta fallito il reclamo, il legislatore ha ritenuto inutile dare alle parti un'altra possibilità di comporre in via stragiudiziale la controversia. In tal modo si impedisce altresì alle parti di utilizzare gli strumenti predisposti dall'ordinamento a fini meramente dilatori, senza una reale intenzione definitoria<sup>122</sup>.

Nelle ipotesi previste dall'articolo 17-*bis*, pertanto, può dirsi che è ammessa solo la conciliazione *ante causam*, attraverso il procedimento di mediazione e reclamo.

Coerente con tale principio è anche la seconda delle norme succitate, che estende al novello istituto la disciplina dettata in materia di conciliazione, nei limiti della compatibilità. Il riferimento è, in particolare, alle norme che non contengono riferimenti al processo in corso. Così risultano compatibili e si applicano senza dubbio al procedimento di reclamo le norme che disciplinano il perfezionamento della procedura mediante redazione di processo verbale e versamento delle somme dovute nel termine di venti giorni, la possibilità di pagamento rateale e le relative modalità (3° comma), le conseguenze in caso di omesso versamento anche di una sola delle rate successive alla prima (comma 3-*bis*) e la riduzione delle sanzioni in caso di esito positivo della procedura (6° comma).

---

<sup>121</sup>Secondo CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 58, “*la mediazione si pone in ottica sottrattiva dell'operatività della conciliazione, perseguendo un intento di definizione anticipatoria/deflativa*”.

<sup>122</sup>In questo caso, ci si riferisce chiaramente alla conciliazione, visto che, come già più volte sottolineato, il reclamo non costituisce una facoltà, bensì un onere per il contribuente.

L'identità degli effetti “*premiali*” sotto il profilo sanzionatorio<sup>123</sup> rende ancora più evidente le ragioni per cui il legislatore ha ritenuto di escludere la conciliazione per le controversie reclamabili, privilegiando ed incentivando la soluzione preprocessuale della controversia.

Ciò che principalmente distingue il reclamo dalla conciliazione è, dunque, il fatto che, nel più ristretto ambito di applicazione in cui opera, il nuovo istituto anticipa il tentativo di conciliazione alla fase preprocessuale, costituendo un filtro obbligatorio all'accesso alla tutela giurisdizionale, in modo da far sì che al processo arrivino solamente le cause per cui non è stato possibile trovare un punto di incontro tra ente impositore e contribuente.

I due istituti si differenziano anche sotto il profilo procedimentale, in quanto il procedimento di mediazione contiene una doppia deroga rispetto al procedimento delineato dall'art. 48, D.lgs. n. 546/92.

La prima deroga riguarda i termini entro cui le parti possono addivenire alla risoluzione della controversia. Mentre la conciliazione può aver luogo in qualsiasi momento entro la prima udienza, per il reclamo è previsto un termine fisso più ristretto per la conclusione del procedimento, pari a novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (art. 17-*bis*, 9° comma).

La seconda deroga, invece, costituisce una naturale conseguenza della loro diversa collocazione temporale rispetto al processo. Infatti, l'art. 48 prevede che la conciliazione possa svolgersi non solo in sede extraprocessuale, ma anche in udienza, su istanza di parte ovvero per iniziativa della stessa Commissione tributaria che, in sede di discussio-

---

<sup>123</sup>In applicazione dell'ultimo comma dell'art 48, D.lgs. n. 546/92, anche in caso di mediazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione stessa, purché non inferiore al 40 per cento dei minimi editali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

ne della controversia, può invitare le parti a raggiungere un accordo. Il reclamo, invece, si pone come fase preprocessuale che necessariamente deve essere svolta prima dell'instaurazione del giudizio, senza alcun intervento del giudice.

Per quanto attiene alla natura giuridica che caratterizza i due strumenti deflativi del contenzioso. Come anticipato nel paragrafo precedente, la dottrina dominante esclude la natura transattiva della conciliazione tributaria, in ragione dell'incompatibilità tra il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'istituto della transazione, che, secondo la normativa civilistica, si applica solamente ove la controversia sorta o insorgenda abbia ad oggetto diritti disponibili (art. 1965 c.c.). L'amministrazione, in sede di conciliazione, non ha il potere di disporre del diritto oggetto del contendere, ma può solo tendere a realizzare la giusta composizione della lite.

Sotto questo punto di vista, gli istituti del reclamo e della mediazione costituiscono un'assoluta novità nel diritto tributario. Come già più volte sottolineato, infatti, la normativa di cui all'art. 17-*bis* consente di valutare l'istanza di reclamo sulla base di criteri che vanno al di là della giusta composizione della lite, tenendo conto di altri fattori quali l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa e il principio di economicità dell'azione amministrativa. Si attribuisce così all'Amministrazione finanziaria la possibilità di addivenire ad un accordo di mediazione anche per ragioni di opportunità, legate alla scarsa sostenibilità della controversia in giudizio, agli orientamenti espressi dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, in rapporto anche alla dispendiosità del contenzioso, preferendo una conclusione rapida in sede amministrativa.

Da questi elementi emerge il carattere transattivo del nuovo istituto<sup>124</sup>, che consente di differenziarlo nettamente da tutti gli altri strumenti deflativi del contenzioso finora esistenti in ambito tributario e che gli dà quel *quid pluris* in grado di giustificare il suo ingresso nell'ordinamento fiscale.

#### **4. I risultati del reclamo e della mediazione ad un anno dall'entrata in vigore dell'art. 17-bis**

In ogni caso, al di là delle legittime perplessità rilevate in merito agli istituti del reclamo e della mediazione, alla luce dei dati resi pubblici a consuntivo del primo anno dall'entrata in vigore dell'art. 17-bis, appare innegabile il successo di tali strumenti nel perseguimento degli scopi di deflazione del contenzioso e sviluppo della *tax compliance* prefissi dal legislatore.

Al 31 dicembre 2012, infatti, su 23.395 istanze esaminate (47.740 in totale con quelle per le quali pendeva ancora il termine per l'istruttoria del procedimento), ben 11.658 (pari al 49,8%) sono state definite; in particolare, 7.177 istanze (30,7%) sono state accolte, mentre 4.481 (19,1%) sono state chiuse in mediazione. Delle altre 11.737 istanze, solo 6.504 (27,8%) sono state rigettate, mentre le restanti 5.233 sono istanze con proposta di mediazione in corso.

---

<sup>124</sup>In tal senso GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., pag. 61, il quale, pur qualificando il nuovo istituto “*alla stregua di conciliazione pregiurisdizionale*”, tenuto conto dell'alternatività tra i due strumenti deflativi del contenzioso e dell'applicabilità della disciplina di cui all'art. 48, D.lgs. 546/92 anche al reclamo, non esclude “*la possibilità di riportare anche il nostro esito conciliativo* (n.d.a.: così come quello civilistico) *nello stampo contrattuale transattivo*”, secondo la disciplina dell'art. 1965 del codice civile”.

Peraltro, vi è da considerare che l'indice di definizione è sicuramente superiore al 49,8%. Per avere l'idea esatta della percentuale di controversie definite in mediazione, occorrerebbe non solo conoscere l'esito delle istanze per cui è stata fatta proposta di mediazione e pendono ancora i termini per l'accettazione del contribuente, ma anche verificare quante di quelle istanze conclusesi con rigetto sono state poi effettivamente depositate in Commissione tributaria. Non va trascurato, infatti, l'effetto dissuasivo del diniego dell'istanza, in genere accompagnato da una bozza di controdeduzioni in cui l'ufficio, oltre ad esplicitare le ragioni del diniego, sostanzialmente anticipa al contribuente le argomentazioni che porrà alla base della sua difesa.

Per maggiore chiarezza di seguito si riportano le tabelle che riporta i risultati del reclamo e della mediazione, ripartiti per regione.

Tabella 1 – Rapporto istanze presentate/istanze esaminate al  
31.12.2012

<b>DIREZIONI REGIONALI</b>	<b>ISTANZE PRESENTATE</b>	<b>ISTANZE ESAMINATE</b>	<b>%</b>
ABRUZZO	827	516	62,4
BASILICATA	384	216	56,3
BOLZANO	104	37	35,6
CALABRIA	2367	977	41,3
CAMPANIA	8228	4235	51,5
CENTRO OPERATIVO DI PESCARA	55	22	40
EMILIA ROMAGNA	2512	1270	50,6
FRIULI VENEZIA GIULIA	705	465	66
LAZIO	5438	2679	49,3
LIGURIA	1453	787	54,2
LOMBARDIA	5621	2818	50,1
MARCHE	937	437	46,6
MOLISE	271	165	60,9
PIEMONTE	1760	1132	64,3
PUGLIA	2746	1078	39,3
SARDEGNA	904	389	43
SICILIA	8508	3835	45,1
TOSCANA	2270	1046	46,1
TRENTO	147	67	45,6
UMBRIA	602	240	39,9
VALLE D'AOSTA	78	22	28,2
VENETO	1823	962	52,8
<b>TOTALE</b>	<b>47740</b>	<b>23395</b>	<b>49</b>

Tabella 2 – Esiti delle istanze esaminate al 31 dicembre 2012

DIREZIONI REGIONALI	ISTANZE DEFINITE IN MEDIAZIONE	%	ISTANZE RIGETTATE	%	ISTANZE CON PROPOSTA DI MEDIAZIONE IN CORSO	%
ABRUZZO	225	43,6	144	27,9	147	28,5
BASILICATA	113	52,3	56	25,9	47	21,8
BOLZANO	25	67,6	8	21,6	4	10,8
CALABRIA	366	37,5	376	38,5	235	24,1
CAMPANIA	1817	42,9	1588	37,5	830	19,6
CENTRO OPERATIVO DI PESCARA	10	45,5	12	54,5	-	0
EMILIA ROMAGNA	790	62,2	217	17,1	263	20,7
FRIULI VENEZIA GIULIA	178	38,3	147	31,6	140	30,1
LAZIO	1409	52,6	356	13,3	914	34,1
LIGURIA	374	47,5	111	14,1	302	38,4
LOMBARDIA	1651	58,6	650	23,1	517	18,3
MARCHE	276	63,2	74	16,9	87	19,9
MOLISE	111	67,3	19	11,5	35	21,2
PIEMONTE	467	41,3	247	21,8	418	36,9
PUGLIA	534	49,5	370	34,3	174	16,1
SARDEGNA	175	45	159	40,9	55	14,1
SICILIA	2000	52,2	1405	36,6	430	11,2
TOSCANA	537	51,3	285	27,2	224	21,4
TRENTO	51	76,1	8	11,9	8	11,9
UMBRIA	95	39,6	78	32,5	67	27,9
VALLE D'AOSTA	14	63,6	5	22,7	3	13,6
VENETO	440	45,7	189	19,6	333	34,6
<b>TOTALE</b>	<b>11658</b>	<b>49,8</b>	<b>6504</b>	<b>27,8</b>	<b>5233</b>	<b>22,4</b>

Il successo del nuovo istituto può intuirsi anche dalla riduzione del numero di ricorsi depositati in Commissione tributaria provinciale nel 2012 rispetto a quelli depositati nel 2011.

A fine 2012 si registrano, infatti, circa 50.000 ricorsi in meno dell'anno precedente (una riduzione media del 30% circa, con punte in alcuni mesi superiori al 50% rispetto al dato del 2011), che certamente

dipende, oltre che da fattori contingenti, senz'altro anche all'effetto dell'introduzione del nuovo strumento deflattivo del contenzioso.

Di seguito si riporta la tabella col raffronto, mese per mese, del dato numerico dei ricorsi nel 2011 e nel 2012 e col relativo scostamento percentuale.

Tabella 3 – Rapporto ricorsi presentati 2011/2012

MESI	ANNO 2011	ANNO 2012	SCOSTAMENTO PERCENTUALE 2012/2011
Gennaio	14916	11319	-24,12%
Febbraio	18372	13874	-24,48%
Marzo	18448	17474	-5,28%
Aprile	13961	12221	-12,46%
Maggio	17370	14230	-18,08%
Giugno	16744	12052	-28,02%
Luglio	14029	6296	-55,12%
Agosto	5977	2552	-57,30%
Settembre	4552	2808	-38,31%
Ottobre	10624	7344	-30,87%
Novembre	13347	6740	-49,50%
Dicembre	15182	8545	-43,72%
<b>TOTALE</b>	<b>163522</b>	<b>115455</b>	<b>-29,39%</b>

In definitiva, i dati qui riportati sgombrano il campo da eventuali dubbi di efficacia rispetto agli obiettivi perseguiti, evidenziando i risultati decisamente positivi ottenuti dei nuovi istituti del reclamo e della mediazione, nonostante le difficoltà naturalmente connesse alla prima applicazione della disciplina ed i numerosi difetti che la stessa presenta e che saranno evidenziati nelle pagine che seguono.



## CAPITOLO SECONDO

### AMBITO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO ISTITUTO

**Sommario:** 1. Premessa. - 2. Il limite oggettivo: la tipologia di atto impugnato – 2.1. Il rifiuto espresso o tacito di rimborso – 2.2. Gli atti sanzionatori – 3. Il limite soggettivo: la parte resistente nell'eventuale giudizio – (segue) Il ruolo e la cartella di pagamento – 4. Il limite quantitativo: il valore della controversia – (segue) Il caso della rettifica delle perdite – 5. Il limite temporale: l'entrata in vigore.

#### 1. Premessa

Dopo aver delineato i caratteri essenziali dei novelli istituti del reclamo e della mediazione in ambito tributario, si passa ora ad analizzarne la disciplina e le problematiche connesse.

In primo luogo, occorre definire l'ambito di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92, vale a dire quali controversie richiedono, prima di accedere alla fase giurisdizionale, l'esperimento di questa fase preliminare di carattere amministrativo.

A riguardo, il 1° comma dell'art. 17-*bis* prevede la presentazione del reclamo “*per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*”. Rilevante per i fini che qui ci interessano è pure il 6° comma, il quale specifica che al procedimento di reclamo-mediazione “*si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili*”.

Dal combinato disposto delle norme appena citate emergono i tre criteri individuati dal legislatore per definire l'ambito di applicazione del nuovo istituto:

- a) tipologia di atto impugnato;
- b) parte resistente nell'eventuale giudizio;
- c) valore della controversia.

Come già specificato nel precedente capitolo, l'art. 17-*bis* è stato introdotto nel corpo della disciplina sul processo tributario di cui al D.lgs. n. 546/92 ad opera dell'art. 39, 9° comma, D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15 luglio 2011, n. 111. Pertanto, ai fini dell'individuazione dell'ambito di applicazione della nuova disciplina, assume rilievo anche il momento di entrata in vigore della stessa, precisato dal medesimo provvedimento di riforma.

La contestuale sussistenza di tutti i requisiti che in questo capitolo si andranno ad analizzare fa sorgere in capo al contribuente che voglia agire in giudizio l'onere di presentare preliminarmente reclamo all'Amministrazione finanziaria.

## **2. Il limite oggettivo: la tipologia di atto impugnato**

Come anticipato nella premessa, la disposizione introduttiva dell'art. 17-*bis*, per definire l'oggetto dell'istanza di reclamo, parla genericamente di “*atti emessi dall'Agenzia delle entrate*”, senza specificare compiutamente a quali atti la norma intenda far riferimento.

La questione è risolta dalla Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 (contenente “*chiarimenti ed istruzioni operative*” in relazione al nuovo istituto), ove si precisa che la norma in esame va integrata con l'art. 19,

D.lgs. n. 546/92 (espressamente richiamato nel 6° comma dello stesso art. 17-*bis*), che individua gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie<sup>125</sup>.

L'unica esclusione esplicitamente contenuta nel 4° comma dell'art. 17-*bis* riguarda le controversie di cui all'art. 47-*bis* del medesimo D.lgs. n. 546/92, cioè quelle relative agli atti volti al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 14 del Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999.

L'esclusione di questi atti dal novero dei provvedimenti reclamabili, indipendentemente dalla tipologia adottata (ad esempio, avviso di

---

<sup>125</sup>Ai sensi dell'art. 19, 1° comma, D.lgs. n. 546/92, sono atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

accertamento, cartella di pagamento)<sup>126</sup>, è stata disposta dal legislatore per due ordini di ragioni.

In primo luogo, risulta una scelta obbligata dalla indisponibilità della materia degli aiuti di Stato<sup>127</sup>. Con gli atti in oggetto, infatti, l'autorità amministrativa nazionale non fa altro che dare attuazione alle misure di recupero disposte dalla Commissione europea (ed eventualmente confermate dal giudice comunitario in sede di impugnazione). Pertanto, non compete né all'Amministrazione finanziaria né al giudice tributario in caso di opposizione all'atto di recupero la facoltà di porre in discussione la validità del giudizio espresso dalla Commissione sulla incompatibilità della misura sul piano della concorrenza.

In secondo luogo, la previsione di una procedura amministrativa preliminare al giudizio di cui all'art. 47-*bis* si sarebbe posta in netto contrasto coi connotati di immediatezza e celerità che debbono con-

---

<sup>126</sup>Come ben precisato nella Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 42/E del 29 aprile 2008, al punto 2, “*il termine “atto volto al recupero” si intende riferito a tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, comprendendovi, quindi, anche gli atti tipici della fase della riscossione rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie*”.

<sup>127</sup>La disciplina sul controllo dei ccdd. aiuti di Stato rientra nell'ambito delle regole a tutela della concorrenza sancite dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, rivolte agli Stati membri.

Norma cardine in materia è l'art. 107, n. 1, TFUE, secondo cui “*salvo deroghe contemplate dal Trattato, sono incompatibili con il mercato comune nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*”.

In materia di aiuti di Stato, la stessa normativa comunitaria prevede un regime di controllo centralizzato che attribuisce il compito di valutare la “*compatibilità*” di tali misure con il mercato comune, in base ai criteri enunciati dall'art. 107, in via esclusiva alla Commissione europea sotto il controllo del giudice comunitario.

trassegnare le procedure di recupero di aiuti di Stato illegittimi secondo le ripetute indicazioni degli organi comunitari<sup>128</sup>.

Al di là di questa opportuna precisazione, dunque, il novero degli atti reclamabili dev'essere individuato facendo riferimento all'elencazione contenuta nel citato art. 19. Rinviano al successivo paragrafo la questione della reclamabilità degli atti dell'Agente della riscossione, trattandosi di una problematica che inerisce più al profilo soggettivo che alla natura dell'atto, ci si soffermerà ora sulle categorie di atti che hanno sollevato maggiori dubbi in dottrina: gli atti di diniego (espresso o tacito) di rimborso e gli atti sanzionatori.

## **2.1. Il rifiuto espresso o tacito di rimborso**

Tra gli atti impugnabili, l'art. 19, 1° comma, lettera g), contempla anche “*il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti*”.

Alcuni in dottrina hanno osservato che, dalla lettera dell'art. 17-*bis*, il procedimento di reclamo e mediazione sembra pensato avuto riguardo principalmente agli atti impositivi, ed in particolare agli atti di accertamento<sup>129</sup>. Tuttavia, si ritiene che non vi siano dubbi sull'applicabilità dell'istituto del reclamo in via generale agli atti di diniego di rimborso (ovvero alle controversie ccdd. pretensive). Pertanto, sicuramen-

---

<sup>128</sup>Per maggiori approfondimenti in materia di liti sul recupero di aiuti di Stato, si rinvia, *ex multis*, a SCUFFI, *Aiuti di Stato e misure fiscali: i contributi della giurisprudenza italiana*, in Riv. Dir. trib. n. 10/2012, pagg. 925 e ss..

<sup>129</sup>In tal senso, cfr. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., pag. 2493, il quale peraltro non ravvisa “*un'incompatibilità assoluta tra reclamo e processi su dinieghi di rimborsi e, più in generale, su liti pretensive*”, in quanto “*il generico riferimento all'art. 19 rende arbitrario escludere a priori le controversie di rimborso*”.

te reclamabili risultano gli atti di rifiuto espresso della richiesta di rimborso.

Maggiori perplessità sono state, invece, sollevate nelle ipotesi di diniego tacito, ove un atto in senso formale in concreto manca<sup>130</sup>. Com'è noto, l'ordinamento tributario conferisce al silenzio dell'amministrazione, protratto per un certo periodo di tempo (novanta giorni) dalla presentazione dell'istanza, il valore di rifiuto<sup>131</sup>.

Stando al contenuto letterale dell'art. 17-*bis*, il quale parla espressamente di “atti” emessi dall'Agenzia delle entrate, si potrebbe essere tentati di escludere il rifiuto tacito dal novero delle fattispecie interessate dal procedimento di reclamo, mancando la formazione di un vero e proprio atto da parte dell'ente impositore<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup>Si esprime in questi termini CANTILLO, *Manovra correttiva (D. L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992*, cit., il quale sostiene che “tale disposizione non opera, invece, nelle fattispecie di rifiuto tacito, per le quali, mancando un provvedimento reclamabile, occorre necessariamente proporre ricorso ai sensi di tale norma nel termine ivi previsto”.

<sup>131</sup>Tuttavia, tale *fictio iuris* non determina l'equiparazione del silenzio al provvedimento di diniego. Ciò risulta dalla stessa normativa processualistica, la quale non assoggetta il rifiuto al medesimo termine decadenziale (sessanta giorni) previsto a pena di inammissibilità in caso di notifica di un atto impugnabile, ma sottopone il diritto di azione del contribuente esclusivamente al termine di prescrizione del diritto alla restituzione (art. 21, 2° comma, D.lgs. n. 546/92).

Come precisato da Autorevole dottrina, “solo in apparenza il ricorso contro il silenzio è esercizio di un'azione di impugnazione”, trattandosi più propriamente di “un'azione di accertamento negativo del debito (oltre che di condanna al rimborso)” (cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 116). Nel caso di specie, infatti, non esiste alcun atto da annullare, limitandosi l'opera del giudice tributario a verificare la spettanza del credito del contribuente e, in caso positivo, a condannare l'Amministrazione finanziaria all'erogazione del rimborso.

<sup>132</sup>Così ritiene PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 71, secondo cui il legislatore avrebbe “imposto il ricorso al reclamo ed all'eventuale mediazione solo in presenza degli atti effettivamente formati dall'amministrazione finanziaria”, con una scelta che “può apparire opinabile alla luce della rilevata ratio della nuova disposizione, ma è imposta dal suo inequivocabile dettato”.

In contrario, vi è la circostanza che l'art. 19, pure richiamato dal 6° comma dell'art. 17-bis, nella categoria degli “atti impugnabili” contempla espressamente anche il diniego tacito di rimborso. D'altra parte, la rimozione di questa fattispecie dall'ambito di applicazione del nuovo istituto si risolverebbe in un'ingiustificata disparità di trattamento, riconoscendosi una minor tutela al contribuente che veda inevasa nei termini di legge la propria istanza di rimborso (fattispecie peraltro ben più frequente dell'ipotesi di diniego espresso). Così, l'inerzia dell'Amministrazione si ripercuoterebbe sul contribuente, il quale verrebbe privato della possibilità di veder riconosciuto il suo diritto al rimborso in via amministrativa e di evitare un inutile e dispendioso contenzioso<sup>133</sup>.

---

Nello stesso senso si esprime CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d. lgs. n. 546/1992*, cit., pagg. 4997 e ss., che esclude l'applicabilità del reclamo alla fattispecie in esame, “*mancando un provvedimento reclamabile*”.

<sup>133</sup>Favorevole alla reclamabilità del silenzio-rifiuto di rimborso, tra gli altri, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., alla luce dell’“*espresso richiamo della norma agli artt. 19 e 21 del d. lgs. 31-12-1992 n. 546 – che includono il rifiuto tacito di restituzione fra gli atti impugnabili – e la necessità, opportunamente evidenziata dalla circolare n. 9/E del 19-3-2012, di evitare regimi di tutela differenziati in ragione della condotta assunta dall'Agenzia (che dia o meno riscontro alla richiesta di parte)*”.

Della stessa opinione è GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, cit., pag. 94, il quale sottolinea come “*sarebbe un non senso (e contrario allo spirito della novella) assoggettare alla nuova disciplina del reclamo (e conseguente possibile mediazione) solo il rifiuto espresso, visto che quello tacito è di gran lunga prevalente nella realtà e si presta meglio a soluzioni condivise (visto che l'amministrazione non deve ritornare sui propri passi)*”.

Dello stesso parere è anche RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable*, in *Corr. Trib.* n. 10/2012, pag. 717, il quale ritiene che “*superando il mero dato letterale della disposizione che fa riferimento ad «atti emessi dall'Agenzia delle entrate», ma che, al tempo stesso, opera un rinvio all'art. 19 in materia di atti impugnabili nel processo tributario, tra i quali è incluso il silenzio-rifiuto, potrebbe comunque essere salvaguardata la ratio della norma, che è quella di scoraggiare l'accesso al contenzioso tributario, laddove i contrapposti interessi in gioco possano essere ricomposti attraverso un riconoscimento pieno del diritto di rimborso, in caso di*

Pertanto, deve ritenersi preferibile la soluzione estensiva da ultimo prospettata, la quale trova conferma nella stessa Circolare illustrativa dell'istituto n. 9/E del 2012, alla luce della volontà del legislatore del D.lgs. n. 546/92 di garantire al contribuente tutela anche in caso di inerzia dell'amministrazione<sup>134</sup>.

## 2.2. Gli atti sanzionatori

Alcune perplessità sono state sollevate anche relativamente all'applicazione della disciplina di cui all'art. 17-*bis* ai provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie ed al modo in cui la nuova normativa si concilia con la disciplina dettata dagli artt. 16 e 17, D.lgs. 472/1997<sup>135</sup>.

Com'è noto, le norme ora citate prevedono tre modalità di irrogazione delle sanzioni amministrative:

---

*accoglimento del reclamo, ovvero, parziale, in caso di esito positivo della mediazione*".

<sup>134</sup>È la stessa Amministrazione finanziaria, dunque, ad ammettere che “*una diversa interpretazione*” non sarebbe “*giustificabile, tenuto conto che tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere “decise”, di fatto, dall'Agenzia delle entrate, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso*” (Cfr. Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E, punto 1.1).

<sup>135</sup>Per maggiori approfondimenti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie si rinvia a DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di violazioni amministrative per la violazione di norme tributarie*, in MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi della riforma tributaria*, Padova, 1999, pagg. 1116 e ss.; VOGLINO, *Modelli di procedimento e mezzi di tutela*, in TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, pagg. 163 e ss..



- 1) contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, laddove la sanzione sia collegata al tributo (art. 17, 1° comma, D.lgs. n. 472/97);
- 2) mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, per quanto riguarda le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi (art. 17, 3° comma, del medesimo decreto);
- 3) mediante atto di contestazione delle sanzioni<sup>136</sup> (cd. procedimento ordinario disciplinato dal precedente articolo 16).

Sia nella prima che nella terza ipotesi (non in caso di irrogazione mediante iscrizione a ruolo) il legislatore ha previsto, rispettivamente al 2° comma dell'art. 17 ed al 3° comma dell'art. 16, in alternativa alla proposizione del ricorso<sup>137</sup> e nel medesimo termine, la facoltà per il contribuente di definizione agevolata, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, evitando in tal modo anche l'irrogazione di sanzioni accessorie.

Solo per il caso di atto di contestazione autonomo rispetto all'avviso di accertamento, il 4° comma dell'art. 16 prevede un'ulteriore possibilità: quella di produrre, entro lo stesso termine, deduzioni difensi-

---

<sup>136</sup>Si tratta di atto emesso dall'ufficio competente per l'accertamento del tributo a cui le violazioni si riferiscono (art. 16, 1° comma), il quale deve indicare, a pena di nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni e la loro entità, nonché i minimi edittali previsti dalla legge per ciascuna violazione, allegando o tracciando il contenuto essenziale di ogni altro atto non conosciuto dal trasgressore a cui la motivazione faccia riferimento (2° comma).

<sup>137</sup>Più propriamente atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie non è l'atto di contestazione, ma il provvedimento di irrogazione, come risulta dal successivo art. 18, D.lgs. n. 472/97. La norma di cui all'art. 16 specifica, infatti, che, laddove il contribuente non voglia avvalersi della definizione agevolata né della facoltà di produrre memorie, *“l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18”*.

ve. In tal caso, l'Ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla presentazione delle deduzioni, è tenuto ad esaminarle ed irrogare, se del caso, le sanzioni dovute con atto motivato, a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni stesse<sup>138</sup>.

Nel caso in esame, taluni hanno sostenuto che il reclamo si vada a sovrapporre alla possibilità di presentare deduzioni difensive, determinando, in caso di notifica di atti di contestazione che per valore rientrano nell'ambito di applicazione del nuovo istituto, una tacita abrogazione di questa facoltà ed impedendo di fatto al contribuente di fruire altresì della definizione agevolata che ne consegue<sup>139</sup>.

---

<sup>138</sup>Se la notifica del provvedimento avviene oltre centoventi giorni, l'efficacia delle misure cautelari concesse ex art. 22, D.lgs. n. 472/97 cessa di diritto. Il comma 7bis dell'art. 16 (introdotto dall'art. 23, 29° comma, lett. a), D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15 luglio 2011, n. 111) ha precisato che anche le sanzioni irrogate a seguito di deduzioni difensive possono essere definite in via agevolata nella stessa misura prevista dal 3° comma.

<sup>139</sup>In tal senso, RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable*, cit., pag. 718, il quale lamenta come “l'enunciata sovrapposizione degli istituti testé descritti si traduce, paradossalmente, in una riduzione delle possibilità di definizione anticipata della controversia, atteso che, mentre sino al 31 marzo 2012 il contribuente, optando per la presentazione di memorie difensive, potrebbe rinunciare all'accesso alla fase giudiziale in esito all'accoglimento parziale delle proprie doglianze manifestate in contraddittorio con l'ente impositore”, col reclamo il beneficio premiale della conciliazione giudiziale è solo eventuale e “l'entità della riduzione delle sanzioni sarebbe comunque inferiore rispetto a quella propria della definizione agevolata” (40 per cento in luogo di un terzo).

La dottrina prevalente<sup>140</sup> e la stessa Amministrazione finanziaria<sup>141</sup> hanno, invece, chiarito che non ricorre il paventato *vulnus* per il contribuente.

In particolare, nel caso in cui il contribuente non voglia addivenire alla definizione agevolata né proporre deduzioni difensive, il reclamo – laddove ricorrano tutti i presupposti di cui all'art. 17-*bis* – non dovrà essere presentato avverso l'atto di contestazione delle sanzioni, non rientrando nella categoria degli atti impugnabili *ex art.* 19, D.lgs. n. 546/92. Come sopra chiarito, in tale ipotesi l'atto di contestazione “*si considera provvedimento di irrogazione*”, autonomamente impugnabile e, di conseguenza, suscettibile di reclamo.

Nel caso in cui, invece, il contribuente intenda presentare deduzioni difensive, la circostanza che l'atto rientri astrattamente nel campo di applicazione del novello istituto non lo priva di tale facoltà. Il con-

---

<sup>140</sup>Sul punto, si vedano in particolare, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., e PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., secondo cui il reclamo può essere proposto sia avverso il provvedimento di irrogazione *ex art.* 16, 2° comma, D.lgs. n. 472/97 (per l'ipotesi in cui il contribuente non si avvalga della definizione agevolata e non produca deduzioni difensive) sia avverso l'atto di irrogazione delle sanzioni emesso dall'Ufficio ai sensi del comma 7, nel caso in cui siano proposte deduzioni.

<sup>141</sup>Cfr. Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 3 agosto 2012, n. 33/E, in risposta a quesiti posti proprio sul tema dell'applicabilità della mediazione a provvedimenti concernenti esclusivamente le sanzioni. Il documento di prassi ammette l'accesso all'istituto in via generalizzata per i provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie, confermando la stessa posizione in particolare per quanto riguarda le sanzioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni (artt. 7-*bis* e 39, D.lgs. n. 241/97) nonché per le sanzioni comminate, mediante iscrizione a ruolo, per omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione *ex art.* 36-*bis*, D.p.r. n. 600/73. Si esclude, invece, la reclamabilità della sanzione di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, emessa ai sensi dell'art. 12, 2° comma, D.lgs. n. 471/97 per mancata emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale, trattandosi di controversie di valore indeterminabile, non rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* per difetto del requisito quantitativo.

tribuente potrà senz'altro tentare di definire la controversia avvalendosi di questa prima forma di contraddittorio. Solo nel momento in cui l'Ufficio, esaminate le memorie, emetta atto motivato di irrogazione sanzioni ed il contribuente ritenga di non prestarvi acquiescenza, usufruendo così della definizione agevolata, contro quest'ultimo atto sarà tenuto a presentare reclamo.

Si tratta di una situazione sostanzialmente analoga a quella che si crea nel caso di atti suscettibili di accertamento con adesione. Anche in questa ipotesi il contribuente ha la possibilità di tentare l'adesione con l'Ufficio, beneficiando delle sanzioni ridotte nella misura di un terzo del minimo di legge di cui all'art. 2, 5° comma, D.lgs. n. 218/97. In caso di esito negativo del procedimento *de quo* (così come in caso di mancato esperimento dello stesso, trattandosi, come per le deduzioni difensive, di una mera facoltà riconosciuta al contribuente), colui che voglia proporre ricorso avverso l'atto impositivo dovrà presentare preventivo reclamo all'Ufficio competente.

In sintesi, le due forme di definizione preventiva della controversia non sono alternative. Esse si distinguono essenzialmente per la natura facoltativa della prima (presentazione di deduzioni difensive) ed obbligatoria della seconda (reclamo). Ne consegue che è in facoltà del contribuente scegliere se avvalersi di entrambi gli strumenti oggi forniti dal legislatore, presentando prima deduzioni difensive sull'atto di contestazione e poi reclamo sul successivo atto di irrogazione sanzioni, ovvero proporre direttamente reclamo avverso il provvedimento di irrogazione sanzioni *ex art. 16, 4° comma, D.lgs. n. 472/97*<sup>142</sup>.

Meno problematica risulta l'ipotesi in cui le sanzioni siano irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica. In tale

---

<sup>142</sup>Cfr. Circolare n. 33/E del 3 agosto 2012, punto 2.

ipotesi, l'unica alternativa che si pone al contribuente riguarda la possibilità di definire le sanzioni in misura agevolata ai sensi dell'art. 17, 2° comma, D.lgs. n. 472/97. L'esercizio di questa facoltà peraltro non impedisce l'impugnazione dell'atto impositivo relativamente al tributo ed agli interessi e, dunque, non elimina l'obbligo di presentare preventivo reclamo laddove ne ricorrano i presupposti.

### **3. Il limite soggettivo: la parte resistente nell'eventuale giudizio**

Si è già detto che la disciplina di cui all'art. 17-*bis* non trova applicazione per tutti gli atti impugnabili ai sensi del successivo art. 19, ma solo agli “*atti emessi dall'Agenzia delle entrate*”, cioè alle fattispecie in cui sussiste la legittimazione passiva dell'ente impositore nell'eventuale successivo processo. La norma in esame, infatti, delinea il limite soggettivo del nuovo istituto, utilizzando il medesimo criterio sancito dall'art. 10 dello stesso D.lgs. n. 546/92 per individuare la parte resistente nel processo<sup>143</sup>.

Sono sicuramente esclusi dal procedimento di reclamo gli atti degli enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate, in particolare gli atti dell'Agenzia delle dogane, quelli emessi dalle regioni ovvero dagli enti locali.

A seguito dell'incorporazione dell'Agenzia del territorio da parte dell'Agenzia delle entrate per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 23-*quater*, D.l. 6 luglio 2012, n. 95, inserito dalla legge di conver-

---

<sup>143</sup>Secondo la norma citata, infatti, “*sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*”.

sione 7 agosto 2012, n. 135, a decorrere dal 1° dicembre 2012 i relativi rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, sono esercitati dall'ente incorporante<sup>144</sup>.

Rilevante ai fini dell'applicabilità della normativa di cui all'art. 17-*bis* è il momento dell'emissione dell'atto; conseguentemente, sono oggetto di mediazione anche gli atti degli Uffici Provinciali – Territorio emessi a partire dalla data di entrata in vigore della normativa, non quelli emanati dagli stessi Uffici fino al 30 novembre 2012, benché notificati successivamente<sup>145</sup>.

Non rientrano nel campo di applicazione del reclamo, invece, in quanto non riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate:

- l'avviso di mora (art. 19, 1° comma, lett. *e*), D.lgs. n. 546/92)<sup>146</sup>;
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, D.p.r. n. 602/1973 e ss. modificazioni (lett. *e-bis*) del medesimo articolo);

---

<sup>144</sup>L'estensione del nuovo istituto agli atti dell'incorporata Agenzia del territorio è stata formalizzata con Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Pubblicità Immobiliare e Affari Legali, 28 dicembre 2012, n. 49/T, ove si precisa peraltro che “*non possono formare oggetto di mediazione tributaria, invece, i ricorsi con cui, con l'impugnazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento emesso dal Comune, si contesti anche la rendita catastale*”, difettando in tal caso “*il requisito della riconducibilità dell'atto impositivo alle attività dell'Agenzia delle Entrate*”.

Il documento di prassi specifica altresì che per gli atti emessi dall'Ufficio Provinciale – Territorio, l'istanza di reclamo dev'essere notificata a quest'ultimo, che si occuperà della relativa istruttoria attraverso strutture di *staff*, alle dirette dipendenze del Direttore dell'Ufficio Provinciale – Territorio.

<sup>145</sup>Lo stesso principio si applica per individuare l'entrata in vigore dell'istituto relativamente ai rifiuti taciti di restituzione dei tributi: la mediazione troverà applicazione con riferimento alle fattispecie per le quali alla data del 1° dicembre 2012 non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione della istanza di rimborso, in quanto con il decorso di tale termine si forma il silenzio – rifiuto che consente al contribuente di proporre ricorso giurisdizionale, ai sensi dell'articolo 21, 2° comma, D.Lgs. n. 546 del 1992.

<sup>146</sup>Ora avviso di intimazione, ai sensi dell'art. 50, 2° comma, D.p.r. n. 602/1973.

– il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.p.r. n. 602/73 (lett. *e-ter*)).

Tuttavia, occorre tener presente che anche per il procedimento di mediazione trova applicazione l'art. 19, 3° comma, D.lgs. n. 546/92, in base al quale “*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*”<sup>147</sup>.

Ne consegue che, anche in presenza di atti – come quelli appena enumerati – di per sé non reclamabili, il contribuente sarà tenuto ad osservare la disciplina in materia di reclamo e mediazione, laddove intenda impugnare, in sede di ricorso, anche un atto presupposto emesso dall'Agenzia delle entrate, denunciandone la mancata notificazione<sup>148</sup>.

In tal caso, l'istanza di mediazione deve ritenersi obbligatoria anche se l'atto presupposto astrattamente reclamabile è stato emesso prima dell'entrata in vigore dell'art. 17-*bis*, in quanto ciò che rileva è la

---

<sup>147</sup>Con riferimento a tale disposizione, la giurisprudenza di legittimità ha sancito il seguente principio di diritto: “*l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione*” (Cass., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412 e 4 marzo 2008 n. 5791).

Secondo l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte, dunque, l'impugnazione degli atti presupposti, sancita dalla norma in esame, costituisce una facoltà, non un obbligo, per il contribuente.

<sup>148</sup>Ciò si desume, oltre che dall'esplicito richiamo all'art. 19 contenuto nella norma in materia di reclamo, anche dalla Circolare esplicativa n. 9/E del 2012, punto 1.1.

data dell'atto consequenziale con cui il contribuente è venuto di fatto a conoscenza del precedente provvedimento impositivo.

### **(segue) Il ruolo e la cartella di pagamento**

Alla luce del requisito soggettivo sopra enunciato, non rientrano tra gli atti reclamabili quelli propri dell'Agente della riscossione, in particolare la cartella di pagamento.

A riguardo, tuttavia, non è possibile definire l'ambito di applicazione del reclamo, escludendo *tout court* tutte le possibili controversie aventi ad oggetto cartelle di pagamento.

Com'è noto, infatti, la cartella di pagamento è l'atto attraverso cui l'Agente delle riscossione provvede a comunicare al contribuente le iscrizioni a ruolo effettuate dall'ente impositore<sup>149</sup>.

Per quanto riguarda la gestione delle controversie riguardanti atti della riscossione relativi ad imposte amministrative dall'Agenzia delle entrate, la stessa Amministrazione finanziaria ha puntualizzato che il debitore, che intende impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione, deve ricorrere contro l'Ufficio impositore se contesta vizi dell'attività dello stesso (vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa), mentre deve ricorrere contro l'Agente della

---

<sup>149</sup>In base a quanto statuito dal D.p.r. n. 602/73, la riscossione può avvenire, oltre che mediante ritenuta diretta o versamento diretto del contribuente, anche mediante iscrizione a ruolo.

Il ruolo è atto proprio dell'ente impositore (per quello che qui ci interessa, in particolare, atto dell'Agenzia delle entrate), che contiene le somme da riscuotere in base ad un titolo di legittimazione (dichiarazione ovvero avviso di accertamento). Tale atto è poi trasmesso in via telematica all'Agente della riscossione, il quale emette la cartella di pagamento.



riscossione se contesta vizi dell'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo<sup>150</sup>.

Tale principio si rivela utile anche al fine di stabilire la reclamabilità o meno della fattispecie controversa.

Sul punto, si possono profilare tre ipotesi.

Nessun problema sorge nei casi in cui il contribuente intenda sollevare solo contestazioni attinenti a vizi della cartella di pagamento ovvero esclusivamente vizi inerenti all'attività dell'Agenzia delle entrate.

Nel primo caso, cioè laddove venga contestato solo l'operato dell'Agente della riscossione, la controversia non sarà mediabile per difetto del requisito soggettivo. Ne consegue che l'Ufficio, in caso di erronea presentazione dell'istanza di reclamo, per consentire al contribuente la tempestiva costituzione in giudizio, dovrà comunicare l'improprietà del reclamo prima della scadenza del termine di cui all'art. 22, D.lgs. 546/92 (trenta giorni dalla presentazione dall'istanza).

Nella seconda ipotesi, cioè nel caso in cui siano sollevate eccezioni relative alla sola iscrizione a ruolo, il contribuente sarà tenuto senz'altro a proporre preventivamente istanza di reclamo<sup>151</sup>.

---

<sup>150</sup>In tal senso, si veda la Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 12 aprile 2012, n. 12/E, condivisa anche da Equitalia S.p.A..

Tale orientamento risulta condiviso altresì dalla giurisprudenza di legittimità (si vedano, *ex multis*, Cass. Civ., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14669, in Vita not., 2005, pagg. 1027 e ss., nonché Id., 14 febbraio 2007, n. 3242).

Nello stesso senso si esprime TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 60, il quale, nel commentare l'art. 10, D.lgs. n. 546/92 puntualizza che “*i ricorsi contro la cartella devono essere proposti nei confronti dell'agente, ma solo se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attengano al rapporto d'imposta*”.

<sup>151</sup>Ipotesi tipica è quella dell'iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale *ex artt. 36-bis e 36-ter*, D.p.r. n. 600/73, ove primo atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie è proprio il ruolo, di cui il contribuente viene a conoscenza per mezzo della cartella di pagamento (non rientrando nell'elenco di

Più problematica risulta l'ipotesi in cui il contribuente, in sede di impugnazione della cartella, intenda formulare rilievi relativi sia all'attività dell'Agenzia delle entrate sia a quella dell'Agente della riscossione.

Alla luce dei principi sopra enunciati, nel caso in esame sussiste la legittimazione passiva di entrambi gli enti, ma solo nei confronti dell'Agenzia delle entrate sorge l'obbligo per il contribuente di attivare il procedimento di reclamo-mediazione. Ne deriva che, mentre nei confronti dell'ente impositore la notifica dell'istanza produce gli effetti del ricorso, in caso di esito negativo della procedura amministrativa, ed i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente *ex art. 22* prendono a decorrere dalla data di conclusione della procedura stessa, nei confronti dell'agente della riscossione tali effetti non si producono. In caso di preventiva presentazione del reclamo, pertanto, Equitalia ben potrebbe eccepire l'inammissibilità del ricorso per tardività della costituzione in giudizio, avvenuta oltre i trenta giorni dalla notifica del ricorso-reclamo<sup>152</sup>.

---

cui all'art. 19, D.lgs. n. 546/92 la mera comunicazione di irregolarità).

La soluzione esposta, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria nella nota Circolare n. 9/E del 2012, trova conferma anche in dottrina, ove non sorgono dubbi sul fatto che *“il reclamo è possibile solo quando le contestazioni del contribuente attengono all'an e al quantum della pretesa contenuta nel ruolo, e non certamente a vizi formali della cartella di pagamento”*, nel qual caso *“l'accesso alla giurisdizione non è condizionato, ma immediato”* (in tal senso, LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1509; in senso conforme, si vedano anche TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pagg. 898 e ss., e BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in Corr. Trib. n. 10/2012, pag. 706).

<sup>152</sup>Sul punto, è stato osservato come *“per non incorrere in questo pericolo, il professionista diligente dovrebbe allora duplicare la propria attività e attendere, da un lato, l'esito del reclamo e, dall'altro, costituirsi in giudizio per termine di 30 giorni per non incorrere nella declaratoria di inammissibilità”*, con la conseguenza che, in caso di esito positivo del reclamo, il contribuente sarebbe stato costretto a promuovere un giudizio privo del suo presupposto, sostenendo

Nella ormai nota Circolare n. 9/E del 2012, l'Amministrazione finanziaria ipotizza tre possibili comportamenti del contribuente nella fattispecie in esame e gli effetti che derivano dall'adozione di ciascuno di essi.

Nel caso in cui il contribuente, pur proponendo motivi di ricorso sia relativi al rapporto d'imposta sia a vizi della cartella, si limiti a notificare il ricorso al solo Agente della riscossione, quest'ultimo sarà tenuto a chiamare in causa l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 39, D.lgs. n. 112/1999<sup>153</sup>. Il contribuente, inoltre, incorrerà nell'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 17-*bis*, 2° comma, per avere proposto il reclamo senza aver preventivamente esperito il procedimento di mediazione.

La posizione dell'Ufficio è, pertanto, quella di ritenere corretto il comportamento del contribuente che, in tali ipotesi, presenti reclamo avverso il ruolo ed i relativi vizi, restando in facoltà di quest'ultimo de-

---

inutilmente le spese del contributo unificato e producendosi così l'effetto opposto di quello che si era prefisso il legislatore con l'introduzione dello strumento del reclamo (in tal senso, BIANCHI, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, in Dial. Trib. n. 2/2012, pag. 205).

Anche GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, cit., pag. 94, solleva “l'incongruenza – per la quale si auspica una soluzione legislativa – di dovere reclamare (in via amministrativa) il ruolo e impugnare (in via giurisdizionale) la cartella, in vista della riunione dei ricorsi avverso cartella e ruolo (ove la procedura ex art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992, non abbia esito positivo) o della cessazione della materia del contendere (ove la procedura ex art. 17-bis, cit., vada in porto”.

<sup>153</sup>La norma citata prevede espressamente l'onere del concessionario “nelle liti promosse contro di lui, che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi” di “chiamare in causa l'ente creditore interessato”, rispondendo in mancanza “delle conseguenze della lite”.

cidere se notificare contestualmente o meno<sup>154</sup> il ricorso all'Agente della riscossione.

Per ovviare al problema innanzi indicato della paventata inammissibilità del ricorso per tardività della costituzione in giudizio, in data 11 ottobre 2012 è stato siglato un Protocollo d'intesa tra Agenzia delle entrate ed Agente della riscossione, con cui quest'ultimo si impegna a non sollevare il vizio procedurale, laddove il contribuente incardini correttamente il procedimento di reclamo.

Tuttavia, anche a seguito di questa presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, il rischio per il contribuente non risulta scongiurato del tutto. Si ricorda, infatti, che l'inammissibilità del ricorso per tardiva costituzione in giudizio è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente non solleva tale eccezione (art. 22, 2° comma, D.lgs. n. 546/1992).

Si ritiene, pertanto, che la problematica sollevata non sia superabile semplicemente in via ermeneutica attraverso documenti di prassi, che non hanno alcun valore normativo ove invocati dinanzi all'autorità giudiziaria. Si ravvisa la necessità di un chiaro intervento legislativo

---

<sup>154</sup>In quest'ultimo caso (mancata notifica del ricorso all'Agente della riscossione), secondo quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 9/E citata, *“in ipotesi di mancata conclusione favorevole della mediazione, il contribuente potrà valutare l'eventuale prosecuzione del contenzioso, mediante la costituzione in giudizio nei termini individuati dal combinato disposto dell'articolo 17-bis, comma 9, e dell'articolo 22 del D. Lgs. n. 546 del 1992”* (punto 1.2).

Sostiene, infatti, l'Agenzia delle entrate che *“anche in tal caso il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre, ai sensi del comma 9 dell'articolo 17-bis in esame, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza”*, ritenendo che *“la formulazione e la ratio della norma non consentano di sdoppiare gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia”* (punto 10.1.1).

che disciplini compiutamente la fattispecie, stabilendo quale sia il giusto contegno da seguire per non incorrere in vizi procedurali.

#### **4. Il limite quantitativo: il valore della controversia.**

L'ambito di applicazione del reclamo risulta limitato anche sotto il profilo quantitativo, prevedendosi la reclamabilità delle sole “*controversie di valore non superiore a ventimila euro*”.

Il 3° comma dello stesso articolo 17-*bis* precisa che il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni previste dal 5° comma dell'art. 12 del medesimo D.lgs. n. 546/92 per definire l'ambito dell'assistenza tecnica obbligatoria. La norma da ultimo citata stabilisce che “*per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato*”, precisando che “*in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*”.

Alla luce di quanto sopra, il valore della controversia da considerarsi ai fini del reclamo va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, invece, occorre aver riguardo all'importo delle sanzioni contestate<sup>155</sup>.

---

<sup>155</sup>In tal senso, Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, la quale richiama a sua volta la Circolare Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate Affari giuridici Serv. II, 23 aprile 1996 n. 98 esplicativa della nuova disciplina del processo tributario.

Questa interpretazione della norma risulta, peraltro, conforme all'art. 10 c.p.c. (applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio al codice di rito *ex art.* 1, 2° comma, D.lgs. n. 546/92), secondo cui il valore della causa “*si determina dalla domanda*”, cioè in relazione al *quantum* oggetto della domanda giudiziale, a prescindere dall'importo dell'atto impugnato<sup>156</sup>. Allo stesso modo, in ambito tributario dovrà essere proposto reclamo laddove l'importo dei tributi (ovvero delle sanzioni) contestati dal contribuente non superi la soglia dei ventimila euro.

La scelta di fissare una soglia quantitativa per l'accesso al reclamo è una pura scelta di politica legislativa<sup>157</sup> di attivare il nuovo istituto solo per le cause di minor valore, che peraltro costituiscono quasi il 70 per cento delle controversie complessivamente pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie<sup>158</sup>. Ciò non significa limitare l'applicazione del nuovo strumento deflativo alle cause ccdd. bagatellari; se si considera che la soglia di valore riguarda, nella maggior parte dei casi, solamente la maggiore imposta, alla quale devono aggiungersi sanzioni ed interessi, ecco che possono rientrare nel campo di applicazione del reclamo anche atti di importo considerevole.

---

<sup>156</sup>Cfr. GLENDI, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario*, in GT – Riv. Giur. Trib. n. 10/2000, pag. 925, a commento della sentenza della Comm. trib. prov. di Genova, Sez. XI, 7 febbraio 2000, n. 722.

<sup>157</sup>Vi è chi ha osservato che “*la mediazione rappresenti un tentativo di comprimere il ricorso alla giurisdizione tributaria facendo anche leva sull'apprezzamento dei relativi costi rapportati all'onere occorrente per definire stragiudizialmente le pendenze con l'Agenzia delle Entrate (...) che, proprio per le liti di minore importanza economica, può rivelarsi decisivo per indirizzare i contribuenti a risolvere con la mediazione i propri contrasti con l'Amministrazione finanziaria*” (cfr. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 72).

<sup>158</sup>Queste le percentuali evidenziate da Busa nella innanzi citata relazione sulle *Prerogative e opportunità della Mediazione Tributaria*.

Peraltro non pare azzardato prevedere una futura estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto anche alle controversie di maggior valore, laddove il legislatore dovesse valutare positivamente i risultati ottenuti in termini di deflazione del contenzioso.

Non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 17-*bis* le liti di valore indeterminabile o concernenti atti che non indicano né imposte né sanzioni. Non dovrà, dunque, essere proposto reclamo, ad esempio, in relazione a:

- provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus;
- provvedimenti concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione<sup>159</sup>;
- comunicazioni di irregolarità;
- pareri negativi resi all'esito di una procedura di interpello;
- atti relativi alle operazioni catastali di cui all'art. 2, 2° comma, D.lgs. n. 546/1992<sup>160</sup>.

---

<sup>159</sup>Diverso è se l'atto contiene non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione, ma anche il tributo o il maggior tributo contestualmente accertato e/o le relative sanzioni.

<sup>160</sup>Tale esclusione espressamente contemplata nella Circolare esplicativa n. 9/E del 2012, nonché nella Circolare n. 49/T del 28 dicembre 2012 relativa all'annessione dell'Agenzia del territorio all'Agenzia delle entrate, è confermata anche dalla Circolare del Dipartimento delle Finanze n. 1/DF del 21 settembre 2011 – in tema di introduzione del contributo unificato nel processo tributario –, secondo cui “*le controversie inerenti le operazioni catastali (...) si configurano di valore indeterminabile*”.

Di contro, il contribuente deve esperire la fase della mediazione se oggetto di contestazione è non solo la rendita attribuita, ma anche il tributo liquidato e/o i relativi accessori ovvero le sanzioni irrogate con il medesimo atto. Si pensi, a titolo esemplificativo, al ricorso con il quale il contribuente impugna l'atto di attribuzione della rendita presunta di cui all'art. 19, comma 10, del d. l. 31 maggio 2010, n. 78, al fine di contestare i correlati tributi speciali catastali, relativi accessori e sanzioni.

Se lo stesso atto riguarda più tributi (ad esempio, Irpef, Iva e Irap per gli avvisi di accertamento ovvero imposta di registro, ipotecaria e catastale per gli avvisi di liquidazione o di rettifica e liquidazione), il valore della lite è dato dalla somma dei tributi oggetto di contestazione<sup>161</sup>; quindi, non avrà luogo la mediazione, se le maggiori imposte contestate, singolarmente di valore inferiore a ventimila euro, nel loro insieme superino tale importo.

Per gli avvisi di accertamento e le iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o a controllo formale della dichiarazione, la mediazione produce effetti non solo sulle imposte, ma anche sui contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile coincide con quella prevista per l'applicazione delle imposte sui redditi. Pertanto, l'importo di tali contributi dovrà essere rideterminato con l'accordo di mediazione; non è, invece, rilevante ai fini del calcolo del valore della lite, che dev'essere effettuato al netto degli stessi<sup>162</sup>.

---

<sup>161</sup>Questa tesi, indicata dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 9/E del 2012, trova il conforto anche di parte della dottrina, in quanto conforme al dettato di cui all'art. 10, 2° comma, c.p.c. (applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio *ex art.* 1, 2° comma, D.lgs. n. 546/92), secondo cui “*le domande proposte nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro*” (in tal senso, GLENDI, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario*, cit., pag. 925).

Sostiene, invece, la tesi contraria CASTALDI, in BAGLIONE – MENCHINI – MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, pag. 160, secondo cui il valore della lite dovrebbe essere calcolato avuto riguardo all'importo dei singoli tributi oggetto di contestazione nell'atto impositivo “*e non già al cumulo degli stessi*”.

Si ritiene di dover aderire alla prima tesi, in quanto senz'altro più convincente da un punto di vista sistematico. Si evita così anche il rischio di eventuali censure di inammissibilità del ricorso per tardività della costituzione in giudizio *ex art.* 22, D.lgs. n. 546/92, per il caso in cui l'importo dell'atto risulti inferiore a ventimila euro considerando i singoli tributi, ma sia superiore laddove si consideri la somma degli stessi.

<sup>162</sup>Tale aspetto, dapprima puntualizzato solamente ad opera della Circolare n. 9/E del 2012 (punto 1.4), è stato da ultimo legislativamente fissato a seguito delle modifiche all'art. 17-*bis* introdotte dall'art 1, comma 611, L. 27 dicembre



In caso di istanza cumulativa<sup>163</sup> avverso una pluralità di atti, occorre far riferimento separatamente ai tributi contestati con ciascun atto impugnato<sup>164</sup>; si provvederà, quindi, a proporre reclamo, in relazione agli atti che risultino singolarmente di valore non superiore alla soglia di cui all'art. 17-*bis*. Ciò trova conferma nel fatto che, a fronte di un'istanza relativa a più atti impugnabili, l'Ufficio instaurerà separati procedimenti di mediazione, come chiarito nella ormai nota Circolare n. 9/E del 2012<sup>165</sup>.

---

2013, n. 147.

Si è previsto, infatti, l'inserimento al comma 8, dopo il primo periodo, delle seguenti disposizioni, che espressamente prevedono che “*L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi*”, precisando che “*sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi*”.

<sup>163</sup>Sull'ammissibilità del ricorso cumulativo, si vedano, tra le altre, Cass. Civ., sez. trib., 29 marzo 2011, nn. 7157 e 7159, secondo cui la “*cumulabilità è prevista dall'art. 104 c.p.c., cfr. Cass. nn. 7359/02 e 19666/04, giurisprudenza che va confermata anche alla luce dei principi di cui all'art. 111 Cost., giovando alla speditezza della giurisdizione la riunione delle cause*”.

<sup>164</sup>Questa la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria ai fini del calcolo del valore della lite in caso di istanza cumulativa (cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 1.3).

Alcuni Autori consigliano un *modus operandi* più prudente, facendo sempre riferimento al principio succitato di cui all'art. 10, 2° comma, c.p.c.: pur ammettendo la possibilità di presentare reclamo cumulativo rispetto a più provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate o più fattispecie di silenzio-rifiuto di rimborso, sostengono che “*non è consentito presentare reclamo cumulativo (né proporre direttamente ricorso) contro più provvedimenti di valore unitario inferiore a 20.000 euro, ma di valore complessivo superiore a detto limite*”, ritenendo più opportuno che il contribuente nel caso di specie presenti “*due distinti reclami*”. Si ammette la possibilità di proporre un unico reclamo solo laddove la somma degli atti impugnati non superi, per valore, il limite legislativamente previsto (cfr. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pagg. 898 e ss.).

<sup>165</sup>Il documento di prassi specifica, infatti, che nel caso di specie non trova applicazione l'art. 29, D.lgs. n. 546/92 in materia di riunione dei giudizi e, pertanto, il procedimento amministrativo inerente a ciascun atto impugnabile seguirà una strada autonoma.

Anche in caso di reclamo avverso il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia è dato dall'importo dei soli tributi chiesti a rimborso, al netto di eventuali accessori. Se l'istanza di rimborso riguarda più periodi di imposta, il valore dev'essere calcolato avuto riguardo a ciascun periodo d'imposta; se anche solo per un periodo d'imposta l'importo richiesto a rimborso è inferiore a ventimila euro, per quest'ultimo dovrà essere presentata istanza di reclamo, benché la domanda di rimborso, nel suo complesso e relativamente agli altri periodi d'imposta, riguardi somme superiori a detto limite.

### **(segue) Il caso della rettifica delle perdite**

La fattispecie che genera più problemi in merito al calcolo del valore della controversia è il caso dell'avviso di accertamento che si limita a ridurre o azzerare le perdite dichiarate senza accertare alcun reddito.

In tale ipotesi, la circolare n. 9/E del 2012 fa riferimento al concetto di “*imposta virtuale*”. Questo sistema è stato ideato nella prassi al fine di evitare che per controversie relative a perdite di importo spesso molto elevato il contribuente potesse proporre ricorso in Commissione tributaria personalmente, senza l'assistenza di un difensore, in contrasto con la *ratio* della norma sull'assistenza tecnica obbligatoria di cui all'art. 12, 5° comma, D.lgs. n. 546/92, di assicurare un'adeguata difesa per le liti rilevanti sotto il profilo quantitativo<sup>166</sup>.

<sup>166</sup>Il sistema è stato esposto per la prima volta nella Circolare Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate Affari Giuridici Serv. II, 18 dicembre 1996, n. 291, la quale illustra la corretta interpretazione della norma di cui all'art. 12 ed individua le corrette modalità da seguire per determinare in tale fattispecie il valore della lite nella fattispecie in esame.

L'imposta virtuale si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata. Se, a seguito della rettifica delle perdite, l'avviso di accertamento evidenzia un reddito imponibile e, quindi, una maggiore imposta dovuta, il valore della lite è dato dalla somma tra la maggiore imposta accertata e l'imposta virtuale commisurata alle perdite recuperate<sup>167</sup>.

La fattispecie in esame non ha mancato di generare perplessità in dottrina, in quanto rimette alle parti e successivamente ai giudici il compito di effettuare conteggi spesso complessi, coi rischi che ne derivano in termini di inammissibilità del ricorso in caso di errore di calcolo<sup>168</sup>. In ragione di ciò, alcuni hanno sostenuto che sarebbe stato più garantistico per il contribuente ritenere tali controversie di valore indeter-

---

La stessa posizione è stata successivamente ribadita con la Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 24 ottobre 2011, n. 48 ai fini dell'applicabilità della disciplina di cui all'art. 39, 12° comma, D.l. 6 luglio 2011, n. 98 in materia di definizione delle liti fiscali pendenti (seguendo lo stesso criterio adoperato per la sanatoria fiscale di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289 e già enunciato dalla Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, 21 marzo 2003, n. 17).

<sup>167</sup>Per esporre con maggior chiarezza il concetto suesposto, la Circolare n. 9/E del 2012 riporta una serie di esempi di fattispecie che si possono verificare a seguito di rettifica perdite nei confronti di società di capitali ovvero persone fisiche, ai quali si rinvia.

Particolare è il caso del recupero di una perdita non riportabile dichiarata da persona fisica con altri redditi compensabili. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria sostiene che non si fa luogo al calcolo dell'imposta virtuale, trattandosi di perdita non utilizzata e non riportabile nelle successive annualità, calcolandosi il valore della lite sulla base della sola maggiore imposta accertata.

<sup>168</sup>Fortemente scettico sul punto è GLENDI, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario*, cit., pag. 925, il quale afferma che il sistema approntato dall'Agenzia delle entrate “*espone parti e giudici a calcoli farnambolici incertissimi, se non addirittura aprioristicamente impossibili, con tutte le relative incertezze che mal si conciliano con l'esigenza di una predeterminazione di relativa certezza, tenuto anche conto delle gravi conseguenze di un errato calcolo, sul piano dell'inammissibilità del ricorso*”.

minabile<sup>169</sup> ovvero di valore pari a zero<sup>170</sup>; altri ancora sostengono che spetterebbe all'Agenzia delle entrate provvedere al calcolo dell'imposta virtuale, e conseguentemente del valore dell'eventuale lite, indicandolo espressamente nell'avviso di accertamento, così da consentire al contribuente di sapere con certezza se l'atto è reclamabile o meno<sup>171</sup>.

L'ultima soluzione prospettata appare quella più coerente alla *ratio* della normativa ed allo stesso tempo più garantista per il contribuente, per cui si ritiene di concordare sull'opportunità dell'indicazione del valore della lite da parte della stessa Amministrazione finanziaria ad integrazione delle avvertenze che corredano gli avvisi di accertamento, nella sezione che illustra le modalità di presentazione del reclamo e del successivo ricorso.

---

<sup>169</sup>In tal senso si è espresso RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 82, affrontando la problematica esclusivamente con riferimento all'applicabilità della disciplina sull'obbligo di assistenza tecnica di cui all'art. 12, D.lgs. n. 546/92.

<sup>170</sup>Cfr. NUSSI in CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, pag. 137.

<sup>171</sup>In tal senso, BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, cit., pag. 708, il quale sostiene che “anche volendo non accogliere le critiche appena riportate, qualora l'Agenzia delle entrate, come molto probabile, confermi la tesi dell'«imposta virtuale», occorrerà che almeno disponga che nell'atto di rettifica sia indicato l'importo della stessa, in modo da non esporre il contribuente a complicati calcoli e quindi da rendere palese che la contestazione dell'atto debba passare dalla preventiva procedura del reclamo, circostanza questa di fondamentale importanza, attesa l'irreparabile conseguenza dell'inammissibilità del ricorso direttamente proposto alla Commissione tributaria su atto suscettibile di reclamo”.

## 5. Il limite temporale: l'entrata in vigore.

L'art. 39, 11° comma, d.l. n. 98/2011, introduttivo dell'art. 17-*bis*, prevede infine che la mediazione si applica “*con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012*”.

Al fine di verificare se l'atto rientra nell'ambito di applicazione del reclamo, occorre sempre far riferimento al momento in cui la notifica si perfeziona per il destinatario. Ciò rileva specialmente in caso di notifica a mezzo del servizio postale<sup>172</sup>.

Per quanto riguarda le controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito di rimborso, si applica il secondo comma dell'art. 21, D.lgs. n. 546/92, richiamato dall'art. 17-*bis*, il quale stabilisce che “*il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto*”.

La norma in esame prevede, dunque, che il termine per presentare ricorso si computa non dal momento di presentazione dell'istanza di

---

<sup>172</sup>In caso di notifica a mezzo posta, in particolare, occorre aver riguardo al disposto di cui all'art. 149, 3° comma, c.p.c., secondo cui “*la notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la conoscenza legale dell'atto*”.

In merito alla distinzione dei momenti di perfezionamento della notifica per notificante e destinatario, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che tale differenza “*può essere invocata quando si tratti di far discendere conseguenze negative per il notificante, non dipendenti dalla sua volontà ma non quando la norma preveda che un termine debba decorrere o un altro adempimento debba essere compiuto dal tempo dell'avvenuta notifica, essendo in tali casi necessario avere riguardo alla effettiva ricezione dell'atto (Cass. 10837/2007)*” (Cfr. Cass. civ., sez. VI, 25 ottobre 2011, n. 22084).

rimborso, ma dal momento successivo della formazione del rifiuto tacito, col decorso del termine di novanta giorni previsto *ex lege*.

Ne consegue che per le ipotesi di silenzio-rifiuto di rimborso la nuova procedura di reclamo va azionata solo se alla data di entrata in vigore della normativa *de qua* (1° aprile 2012) non siano ancora decorsi i novanta giorni dalla presentazione dell'istanza; essa non opera, invece, per le ipotesi per cui detto termine sia già scaduto al 31 marzo 2012.

Pare opportuno precisare, infine, che, nel caso in cui il contribuente reiteri la medesima istanza di rimborso in data successiva al 1° aprile 2012, occorre aver sempre riguardo alla prima istanza; pertanto, non sarà comunque possibile accedere al nuovo strumento del reclamo se, rispetto alla prima istanza, il silenzio-rifiuto si è formato prima di tale data.

**CAPITOLO TERZO**  
**IL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE**  
**DALLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA**  
**ALL'EVENTUALE INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO**

**Sommario:** 1. L'istanza di mediazione. - 1.1. Le parti del procedimento di reclamo e mediazione – 1.2. Il contenuto dell'istanza – 1.3. La modalità ed i termini di notificazione – 2. Gli effetti della presentazione dell'istanza – 3. La trattazione dell'istanza. L'esame preliminare – 4. I possibili esiti del procedimento – 4.1. L'accoglimento totale o parziale dell'istanza – 4.2. L'accordo di mediazione. I criteri di valutazione. Il perfezionamento della mediazione – 4.3. Il diniego – 5. L'eventuale instaurazione del giudizio – 6. Il regime delle spese di lite.

**1. L'istanza di mediazione.**

Ove ricorrano tutti i presupposti analizzati nel precedente capitolo, il contribuente che intende proporre ricorso “è tenuto preliminarmente a presentare reclamo” (art. 17-bis, 1° comma).

La presentazione dell'istanza produce il duplice effetto di chiamare in causa l'Agenzia delle entrate e di dare inizio ad una fase amministrativa che può condurre alla definizione della lite in via stragiudiziale.

Da tale momento, infatti, decorre un termine dilatorio di novanta giorni per l'instaurazione della controversia, entro il quale il contribuente e l'Amministrazione finanziaria possono addivenire ad un ac-

cordo di rideterminazione della pretesa tributaria ovvero all'annullamento dell'atto impugnato (in caso di richiesta di rimborso, al riconoscimento delle somme dovute).

Si analizzeranno di seguito i principali aspetti che riguardano l'instaurazione del procedimento di reclamo.

### 1.1. Le parti del procedimento di reclamo e mediazione

La legittimazione a presentare l'istanza di reclamo coincide con la legittimazione processuale attiva<sup>173</sup> prevista dagli artt. 10-12, D.lgs. n. 546/92.

Essa, dunque, spetta anzitutto al soggetto destinatario dell'atto suscettibile di reclamo<sup>174</sup> (atto impositivo ovvero diniego di rimborso,

---

<sup>173</sup>Chi presenta ricorso (e quindi anche chi propone reclamo) deve possedere la *legitimatio ad causam* (o legittimazione processuale) e la *legitimatio ad processum* (o capacità di stare in giudizio).

La prima compete al soggetto destinatario dell'atto impugnato (o che ha subito il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria); in particolare, la giurisprudenza distingue tra legittimazione in senso processuale, derivante dalla mera affermazione della titolarità del rapporto dedotto in giudizio, e legittimazione sostanziale, intesa come effettiva titolarità (Cfr. Cass. civ., sez. I, 9 giugno 2006, n. 13477).

La seconda, invece, attiene alla capacità di agire relativamente al compimento degli atti processuali. In applicazione dell'art. 75 c.p.c., le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio, se non sono rappresentate, assistite o autorizzate nei modi di legge (rappresentanza legale). Diversa è l'ipotesi della rappresentanza volontaria, che può essere conferita per effetto di procura *ad negotia* ai sensi dell'art. 11, 1° comma, D.lgs. n. 546/92.

<sup>174</sup>Sul punto, BRUZZONE, *Contenuto e parti dell'istanza di reclamo*, in Corr. Trib. n. 19/2012, pag. 1435, riconosce l'applicabilità della norma di cui all'art. 10, D.lgs. n. 546/92, anche al reclamo, in quanto “*pur in mancanza di un espresso rinvio, l'estensibilità al reclamo è implicita nella sua prevista idoneità a produrre «gli effetti del ricorso», in caso di esito negativo della misura deflativa in esame*”. Ne consegue che, anche rispetto al reclamo, la titolarità della *legitimatio ad causam* deve essere attribuita al soggetto notificatario dell'atto im-



espresso o tacito), ove lo stesso abbia la capacità di stare in giudizio. Il contribuente dotato di capacità processuale è legittimato a presentare il reclamo personalmente, ma può anche delegarvi un rappresentante generale o speciale, in forza di procura conferita per atto pubblico o scrittura privata autenticata<sup>175</sup>.

Se l'istante, invece, non possiede la capacità di stare in giudizio, dev'essere rappresentato, assistito e autorizzato nei modi previsti dalla legge (rappresentanza legale)<sup>176</sup>.

L'espresso richiamo all'art. 12 contenuto nell'art. 17-*bis* potrebbe far ritenere che per le controversie di valore superiore a € 2.582,28 sor-

---

pugnabile, ancorché non sia titolare del rapporto giuridico sottostante.

<sup>175</sup>Si ritiene applicabile (in tal senso, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 913) anche al procedimento di reclamo l'art. 63, 2° comma, D.p.r. n. 600/1973, il quale stabilisce che la procura speciale può essere stipulata anche in forza di scrittura privata non autenticata, laddove sia conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado del contribuente ovvero a propri dipendenti, se si tratta di persona giuridica (tale facoltà è riconosciuta anche in sede processuale dall'art. 11, 1° comma, D.lgs. n. 546/92, ma solo se conferita a parenti e limitatamente alla partecipazione del rappresentante all'udienza pubblica).

La giurisprudenza di legittimità, infatti, specifica che la norma di cui all'art. 63, D.p.r. n. 600/73, benché dettata in materia di imposte dirette, reca una disposizione di carattere generale “*suscettibile di applicazione in tutti gli altri settori del diritto tributario nei quali non risulti data una diversa, specifica disciplina*” (cfr. Cass. civ., sez. II, 10 dicembre 1993, n. 12154).

Non è ammessa, invece, la procura orale, in virtù del chiaro disposto di cui all'art. 1392 c.c., secondo cui la procura “*non ha effetto se non è conferita con le forme prescritte per il contratto che il rappresentante deve concludere*”.

Allo stesso modo, occorre fare riferimento alla disciplina generale per quanto attiene alla modifica ed alla revoca della procura, che “*devono essere portate a conoscenza dei terzi con mezzi idonei*”, salvo dimostrare che i terzi ne avessero comunque cognizione al momento della conclusione del contratto (art. 1396 c.c.).

<sup>176</sup>Così il minore è rappresentato dai genitori (art. 320 c.c.), ovvero, qualora gli sia stato nominato un tutore (art. 343 c.c.), da quest'ultimo (art. 357 c.c.); l'interdetto è sempre rappresentato dal tutore (art. 424 c.c.). Il beneficiario di amministrazione di sostegno cui all'art. 404 c.c. è, di volta in volta, in relazione al tipo di atto da compiere, rappresentato o assistito dall'amministratore di sostegno, secondo quanto previsto dal decreto di nomina dell'amministratore stesso (art. 405, 4° comma, c.c.).

ge anche in sede di reclamo l'obbligo di farsi assistere da un difensore tecnico abilitato ad agire dinanzi alle Commissioni tributarie, espressamente sancito dal 5° comma della norma citata.

Tuttavia, considerato il fatto che il procedimento di mediazione non rientra nella fase giurisdizionale, ma costituisce ancora una fase amministrativa, pare più coerente ritenere che il contribuente possa presentare il reclamo e svolgere il relativo procedimento anche personalmente<sup>177</sup>, come espressamente previsto nell'ambito degli altri istituti deflativi del contenzioso (in particolare, autotutela ed accertamento con adesione)<sup>178</sup>.

---

<sup>177</sup>Propende per tale tesi TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 912, il quale, anche alla luce della giurisprudenza in materia, ritiene che “*anche il reclamo possa essere presentato senza l'assistenza di un difensore abilitato, e che, in ipotesi, questi possa essere nominato nel corso del procedimento amministrativo o del giudizio di primo grado*”.

Di opinione contraria è, invece, PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 77, il quale ritiene che il reclamo debba necessariamente essere presentato con l'assistenza di un difensore abilitato, laddove il valore della controversia superi la soglia di cui all'art. 12, 5° comma, D.lgs. n. 546/92.

In senso sostanzialmente conforme si esprime altresì CISELLO, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Il fisco* n. 13/2012, pagg. 1950 e ss., il quale sostiene che il meccanismo di regolarizzazione prospettato per il ricorso difficilmente possa applicarsi nel reclamo “*visto che l'ordine di regolarizzazione verrebbe impartito dopo il deposito del ricorso, quindi dopo che la fase di reclamo/mediazione ha avuto luogo*”; salvo ipotizzare che “*il giudice, nell'ordinare al contribuente di munirsi di difensore, ordini altresì di riesperire la fase di reclamo/mediazione, che deve necessariamente precedere l'iter processuale*”.

Si ritiene di aderire alla prima tesi, in ragione del fatto che la fase del reclamo resta pur sempre una fase amministrativa, ancorché con funzione potenzialmente pre-processuale, e che l'obbligo di assistenza tecnica è sancito dall'art. 12, 5° comma, D.lgs. n. 546/92 limitatamente al processo.

<sup>178</sup>In tal senso dispongono chiaramente:

- in materia di autotutela, l'art. 5, D.m. 11 febbraio 1997, n. 37, il quale parla di “*eventuali richieste di annullamento o di rinuncia all'imposizione (...) avanzate dal contribuente*”;

- l'art. 6, D.lgs. n. 218/1997, che prevede la facoltà per “*il contribuente*” destinatario di avviso di accertamento o di rettifica (o che abbia subito accessi, ispezioni o verifiche) la facoltà di presentare istanza di accertamento con ade-

Peraltro, questa tesi risulta suffragata altresì dalla consolidata giurisprudenza costituzionale<sup>179</sup> e di legittimità<sup>180</sup> che anche in sede processuale consente di sanare il vizio derivante dalla presentazione del ricorso direttamente da parte del contribuente, senza l'assistenza del difensore. In tale ipotesi i giudici di merito dovranno concedere un termine per la regolarizzazione mediante conferimento dell'incarico; solo

---

sione in carta libera.

<sup>179</sup>In tal senso, Corte cost., 13 giugno 2000, n. 189, la quale precisa che la declaratoria di inammissibilità di cui all'art. 18, 4° comma, D.lgs. n. 546/92 non opera automaticamente “*per il semplice fatto dalla mancata sottoscrizione del ricorso da parte del professionista*”, ma solo qualora il contribuente non abbia eseguito l'ordine della Commissione di munirsi di assistenza tecnica, conferendo l'incarico ad un difensore entro un termine dalla stessa fissato, così come espressamente sancito dall'art. 12, 5° comma, del medesimo decreto, richiamato nel 3° comma dell'art. 18. La Consulta afferma che tale interpretazione della normativa citata risulta “*in armonia con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano in danno del soggetto che si intende tutelare*” (in senso conforme, si veda anche Corte cost., 6 dicembre 2002, n. 520).

<sup>180</sup>La Cassazione, dopo la pronuncia della Corte costituzionale, ha dapprima manifestato un orientamento oscillante (si veda in senso conforme, Cass. civ., sez. trib., 12 giugno 2002, nn. 8368 e 8369, in *Il fisco*, 2002, pagg. 6423 e ss.; in senso contrario, Id., 29 gennaio 2002, n. 1100, in *Giur. it.*, 2002, pagg. 2275 e ss.).

La questione è stata poi risolta dalle Sezioni Unite, le quali hanno confermato la tesi espressa dalla Consulta, che “*s'inserisce nel solco tracciato dalla legge delega e tiene conto, altresì, del fatto che la legge processuale tributaria prevede una assistenza e non già una rappresentanza della parte privata*”; tale interpretazione si giustifica anche in ragione dei “*principi costituzionali del diritto di difesa e dell'adeguata tutela contro gli atti dell'amministrazione, sanciti dagli articoli 24 e 113 della Costituzione*”, che “*possono ben comportare un adeguamento della lettera della legge che garantisca un'effettiva applicazione di tali principi, proprio in considerazione delle particolarità del processo tributario che, dovendo essere introdotto attraverso un meccanismo impugnatorio di particolari specie di atti impositivi, da esercitarsi entro brevissimi termini di decadenza, comporta già fortissime compressioni delle citate garanzie costituzionali, rispetto al modello classico del processo civile*” (Cass., SS.UU., 2 dicembre 2004, n. 22601 in *Foro it.*, 2005, 1, pagg. 60 e ss.; in senso conforme, si veda anche, da ultimo, Cass. Civ., sez. trib., 1° giugno 2012, n. 8805).

in caso di mancato adempimento di tale onere nel termine fissato, sarà dichiarata l'inammissibilità del ricorso<sup>181</sup>.

Si è già discusso in merito all'ammissibilità di un reclamo cumulativo, avente ad oggetto più provvedimenti impositivi ricevuti dallo stesso contribuente<sup>182</sup>.

Diverso è il caso in cui più soggetti sono destinatari di un medesimo provvedimento impositivo; in tale ipotesi si ritiene possibile (ed anzi sembra la soluzione preferibile) esperire un reclamo collettivo, al fine di instaurare un unico procedimento di mediazione in relazione allo stesso atto<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup>Tale regola risulta oggi codificata anche nel codice di procedura civile: l'art. 182, 2° comma, c.p.c. (nel testo aggiornato alle modifiche introdotte dalla Legge 18 giugno 2009, n. 69) stabilisce che “*quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa*”, in modo da sanare i vizi riscontrati.

La Suprema Corte ha altresì precisato che “*la mancata emanazione dell'invito sopraindicato (vale a dire l'invito del giudice a munirsi di assistenza tecnica, n.d.r.) può essere rilevata solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad essere adeguatamente assistita; non è nulla la sentenza che accolga il ricorso del contribuente senza rilevare il difetto di rappresentanza del contribuente e la parte pubblica non ha un interesse giuridicamente tutelato a rilevarne l'irregolarità*” (in tal senso, Cass. civ., sez. trib., 8 febbraio 2008, n. 3051).

<sup>182</sup>Cfr. Capitolo 2, paragrafo 4.

<sup>183</sup>Da escludere è, invece, l'ipotesi del reclamo collettivo-cumulativo, proposto da più soggetti, destinatari di provvedimenti diversi o titolari di diversi rapporti giuridici d'imposta, ancorché muovano gli stessi motivi di reclamo (in tal senso, cfr., TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 910 e ss., e in giurisprudenza Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2010, n. 10578, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, pagg. 1127 e ss., ritenendo che nel giudizio tributario “*a natura precipuamente impugnatoria, la necessità di uno specifico e concreto nesso tra l'atto impositivo che forma oggetto del ricorso e la contestazione del ricorrente, così come richiesto dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, impone, indelibilmente, che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto*”). In senso conforme si vedano anche Id., 27 ottobre 2010, n. 21955, in *Foro it.*, 2011, I, 1, pagg. 94 e ss., e Id., 23 marzo 2012, n. 4688.

Tale possibilità ricorre principalmente nei casi di litisconsorzio, necessario e facoltativo, ove la presentazione di un reclamo collettivo garantisce il coordinamento della fase di mediazione rispetto a tutti i soggetti interessati.

In particolare, costituiscono ipotesi tipiche di litisconsorzio necessario, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>184</sup>, le controversie aventi ad oggetto gli atti di accertamento dei redditi delle società di persone (e dei relativi soci), tassati per trasparenza.

Riguardo tale ipotesi, la Circolare n. 9/E del 2012 precisa che il litisconsorzio ha una dimensione processuale, mentre “*nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti*”, in conformità a quanto sostenuto dalla stessa giurisprudenza della Suprema Corte in tema di conciliazione<sup>185</sup>. Ne consegue che la società ed i

---

Il ricorso collettivo e cumulativo risulta ammissibile, dunque, solo qualora gli atti impugnati si fondino sullo stesso fatto e si pongano le medesime questioni di diritto (cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 65).

<sup>184</sup>Tale orientamento è stato da ultimo confermato da Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giust. civ. mass.* 2008, 6, pagg. 874 e ss., secondo cui “*l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e dei soci delle stesse (...) comporta che il ricorso tributario proposto (...) da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali - sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi*”, per cui, laddove non si provveda all'integrazione del contraddittorio o alla riunione dei giudizi, la sentenza pronunciata nei confronti di uno solo dei soggetti interessati è affetta da nullità assoluta, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del procedimento (in senso conforme, da ultimo, anche Cass. Civ., sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13073, in *Giust. Civ. Mass.*, 2012, fasc. 9, pagg. 1064 e ss., e Cass. Civ., sez. VI, 18 ottobre 2012, n. 17925, in *Giust. Civ. Mass.*, 2012, fasc. 10, pagg. 1225 e ss.).

<sup>185</sup>Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 11 aprile 2011, n. 8168, che ribadisce il principio di diritto ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte secondo cui “*i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano in-*

soci non dovranno necessariamente presentare istanza congiunta, ma potranno instaurare autonomi procedimenti di mediazione<sup>186</sup>.

La Circolare, tuttavia, non spiega in che modo dev'essere calcolato il valore della lite rispetto all'avviso di accertamento “unitario” emesso nei confronti della società, che, com'è noto, è un avviso senza imposta, in quanto le imposte sono liquidate *pro quota* in capo ai singoli soci<sup>187</sup>.

Si potrebbe ipotizzare che il valore della controversia sia dato dalla somma di tutte le maggiori imposte accertate in capo ai soci; se questa tesi fosse confermata almeno con una risoluzione o altro documento di prassi dell'Agenzia, molti atti relativi alle società resterebbero esclusi dall'ambito di applicazione del reclamo, per superamento della soglia dei ventimila euro di cui all'art. 17-*bis*.

In ogni caso, la Circolare n. 9/E del 2012, pur riconoscendo l'autonomia dei rapporti di imposta in capo alla società di persone ed ai singoli soci, afferma la necessità che i relativi procedimenti di media-

---

*sensibili alle determinazioni che la società autonomamente assuma in relazione all'accertamento che la riguardi”.*

<sup>186</sup>Tale posizione risulta coerente con quella espressa in relazione alla definizione delle liti fiscali pendenti nella Circolare Agenzia entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 24 ottobre 2011, n. 48/E, secondo cui “*le controversie instaurate dai diversi soci di società di persone in materia di imposte sui redditi da partecipazione, ai soli fini della definizione agevolata, sono da considerarsi come liti autonome*” (in senso conforme, anche Circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003).

<sup>187</sup>Per tale ragione la succitata Circolare n. 48/E del 2011 escludeva la definibilità dell'atto di accertamento impugnato dalla società, in quanto tale atto contiene “*l'indicazione dell'ammontare del reddito o del maggior reddito da imputare per trasparenza ai soci (ed eventualmente dell'Irap accertata in capo alla società)*”, ma “*non reca alcuna quantificazione né delle imposte né delle sanzioni dovute dai soci*”, per cui “*l'eventuale definizione della lite da parte della società, limitatamente alle sole imposte accertate nell'atto e di competenza della medesima (come, ad esempio, l'Irap), non esplica efficacia nei confronti dei soci, con riguardo ai redditi di partecipazione accertati in capo a questi ultimi*”.

zione siano trattati in modo coordinato sia nei casi in cui risulta competente per tutti gli istanti il medesimo ufficio, sia nei casi in cui l'ufficio competente nei confronti della società non lo è anche per uno o più soci<sup>188</sup>.

In particolare, l'ufficio che cura il reclamo proposto da uno dei soci dovrà conformarsi all'eventuale definizione della posizione della società. Anche laddove il socio non abbia proposto istanza di mediazione, l'annullamento totale o parziale o la mediazione sulla pretesa riguardante la società si riverbererà anche sui rapporti che interessano i soci, ma in tal caso il contribuente non beneficerà di alcuna riduzione delle sanzioni, proprio in ragione della sua inerzia.

Altra ipotesi di litisconsorzio necessario, secondo quanto previsto dall'art. 40-*bis*, D.p.r. n. 600/1973 (introdotto dall'art. 35, 1° comma, D.l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, nella L. n. 122/2010), è quella che riguarda l'atto di accertamento unico contenente le rettifiche delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato.

La normativa di recente formulazione prevede, infatti, l'emissione di un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con cui si determina la maggiore imposta in relazione al reddito complessivo globale, sancendo la solidarietà passiva tra le società coinvolte e, conseguentemente, il litisconsorzio necessario (2° comma).

Vi sono poi altre ipotesi di solidarietà che, tuttavia, secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità<sup>189</sup>, non impli-

---

<sup>188</sup>La Circolare n. 9/E del 2012 prende in considerazione le diverse ipotesi configurabili, stabilendo che i soci possono:

- concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società ovvero autonomamente, se la società non ha mediato;
- costituirsi in giudizio in caso di esito negativo della mediazione;
- presentare direttamente ricorso, se il valore della lite relativa al proprio avviso di accertamento è superiore a ventimila euro.

<sup>189</sup>Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 27058.

cano il litisconsorzio necessario dei coobbligati (si pensi agli avvisi di rettifica del valore dei beni oggetto di trasferimento ai fini dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette)<sup>190</sup>. Peraltro, anche in tali casi il litisconsorzio, attraverso intervento volontario o chiamata in giudizio dei soggetti coobbligati o istanza di riunione degli autonomi ricorsi *ex art. 29, D.lgs. n. 546/1992*, benché meramente facoltativo, appare senz'altro preferibile, in ragione della connessione oggettiva che caratterizza queste controversie.

Allo stesso modo, ai fini della mediazione, l'Amministrazione finanziaria manifesta l'opportunità che i reclami presentati dai diversi coobbligati siano gestiti in modo coordinato.

Ne consegue che, se il procedimento relativo ad uno dei soggetti obbligati al pagamento si conclude positivamente, si estingue l'obbligazione tributaria nei confronti di tutti in virtù del principio generale di cui all'art. 1292 c.c.<sup>191</sup>. In tal caso, così come anche nel caso in cui l'ob-

---

<sup>190</sup>Anche in dottrina si ritiene che “*nell'obbligazione solidale vi è una pluralità di rapporti obbligatori, facenti capo a ciascun condebitore d'imposta, e ciascuno di tali rapporti può avere una sua sorte*”, tanto che “*l'amministrazione finanziaria può rivolgersi ad uno solo dei coobbligati, notificando un solo avviso di accertamento*”. Resta, tuttavia, salva “*la possibilità, per ciascun condebitore, di beneficiare del giudicato riduttivo emesso a seguito di ricorso proposto da altro condebitore, in applicazione dell'art. 1306, 2° comma, c.c.*” (Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 69).

Si precisa che può beneficiare del giudicato riflesso di cui all'art. 1306, 2° comma, c.c. solo il coobbligato nei cui confronti non si sia formato un giudicato diretto o che non abbia già definito il rapporto tributario mediante il pagamento, anche parziale, del suo debito d'imposta.

<sup>191</sup>In senso conforme, si veda Circolare Ministero delle finanze – Dipartimento Entrate Accertamento e Programmazione, serv. I, 8 agosto 1997, n. 235 in materia di accertamento con adesione.

Allo stesso modo, laddove la mediazione di uno dei soggetti coobbligati si perfezioni dopo la costituzione in giudizio di altro condebitore (ad esempio, perché il primo ha presentato anche istanza di accertamento con adesione, beneficiando della relativa sospensione dei termini per il ricorso), il giudizio dovrà dichiararsi estinto per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46, D.lgs. n. 546/92.



bligazione tributaria risulti già adempiuta e definita in virtù di accertamento con adesione ovvero per acquiescenza all'atto impositivo e pagamento integrale delle somme dovute ad opera di uno dei condebitori, l'Ufficio non procederà all'esame dell'istanza di reclamo presentata dagli altri coobbligati, limitandosi a dichiarare il “*non luogo a provvedere*” in quanto l'obbligazione che costituisce l'oggetto dell'atto si è già estinta.

Chiarito ogni aspetto relativo alla legittimazione attiva alla presentazione del reclamo, occorre ora individuare qual è l'Ufficio competente ad istruire il relativo procedimento.

Sul punto, il 5° comma dell'art. 17-*bis* stabilisce che “*il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*”.

La norma risulta in linea col disposto di cui all'art. 10 del medesimo D.lgs. n. 546/92 in materia di legittimazione processuale passiva, e non potrebbe essere altrimenti, considerato che la notifica del reclamo equivale alla chiamata in causa ed in caso di esito negativo della procedura sarà il medesimo Ufficio a doversi costituire in giudizio.

L'art. 10 citato considera, infatti, legittimato passivo “*l'ufficio del Ministero delle finanze (...) che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'art. 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli*

*Ufficio dell'Agenzia, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso”.*

La Circolare n. 9/E del 2012 ritiene applicabile anche tale norma, benché non compresa tra quelle cui fa rinvio il 6° comma dell'art. 17-*bis*.

Relativamente agli atti emessi dal Centro operativo di Pescara, la competenza risulta ulteriormente precisata dall'art. 10, 5° comma, del relativo Regolamento di amministrazione, che attribuisce:

- le controversie relative alle attività di controllo e di accertamento di cui all'art. 28, D.l. n. 78/2010 alla Direzione provinciale o regionale alla quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso;
- le liti relative alle altre attività svolte dallo stesso centro operativo, il quale le gestisce in via centralizzata.

I criteri appena enunciati, previsti per individuare la *legitimatio ad causam*, si seguiranno anche per stabilire la legittimazione passiva a ricevere l'istanza di reclamo.

In ogni caso, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che i reclami presentati ad un ufficio incompetente non saranno dichiarati inammissibili, in quanto un contegno così rigoroso sarebbe contrario allo spirito della mediazione. Essi saranno trasmessi “*immediatamente*” alla struttura competente, in modo da essere valutati nel merito. Resta il fatto che la notifica si considera comunque perfezionata alla data di presentazione dell'istanza al primo ufficio<sup>192</sup>.

Quanto all'individuazione delle “*strutture diverse ed autonome*” cui fa riferimento il 5° comma dell'art. 17-*bis* per la presentazione dell'istanza, si tratta degli Uffici Legali delle Direzioni provinciali o regionali competenti in relazione all'atto impugnato ai sensi del combi-

---

<sup>192</sup>In tal senso, Direttiva Agenzia delle entrate 29 marzo 2012 n. 29.

nato disposto della norma in esame e dell'art. 10, D.lgs. n. 546/92. La scelta dell'Ufficio Legale, come organo deputato all'esame dei reclami, risulta peraltro coerente con la *ratio* dell'istituto di incentivare la risoluzione stragiudiziale delle controversie con l'Amministrazione finanziaria, trattandosi della struttura che gestisce tutti gli adempimenti che attiene al contenzioso della Direzione di appartenenza<sup>193</sup>.

## 1.2. Il contenuto dell'istanza

L'atto di reclamo, dal punto di vista formale, può definirsi come un "*ricorso anticipato*". L'art. 17-bis, 6° comma, infatti, sotto questo profilo rinvia a quanto disposto dall'art. 18, D.lgs. n. 546/92<sup>194</sup>.

Alla luce di tale richiamo, l'atto di reclamo deve contenere, a pena di inammissibilità, le seguenti indicazioni:

a) la Commissione tributaria provinciale a cui sarà diretto, in caso di mancato perfezionamento della mediazione<sup>195</sup>;

---

<sup>193</sup>Cfr. CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in Corr. Trib. n. 19/2012, pag. 1441, che ritiene l'Ufficio Legale la struttura "*deputata alla gestione delle controversie tributarie, e dunque la più appropriata ad esprimere un giudizio prognostico sui possibili esiti giurisdizionali della pretesa impositiva*".

Circa la reale terzietà di una struttura diversa, ma comunque interna alla stessa Agenzia delle entrate, si rinvia a quanto già detto nel primo capitolo, al paragrafo 3.3.

<sup>194</sup>Si esprime in questi termini BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti fiscali pendenti*, cit., pag. 2492.

<sup>195</sup>In dottrina, vi è chi ha ritenuto non formalmente corretta l'indicazione della Commissione tributaria adita, in virtù del fatto che il reclamo è rivolto alla Direzione provinciale o regionale competente e non immediatamente al giudice tributario (in tal senso, cfr. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 913).

L'osservazione è sicuramente pertinente. Tuttavia, appare più prudente seguire il modello di istanza allegato alla Circolare n. 9/E del 2012, che contiene tutte le indicazioni di cui all'art. 18, D.lgs. n. 546/92. In tal modo, non si ri-

b) i dati del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata<sup>196</sup>;

c) la Direzione provinciale o regionale nei cui confronti è proposto;

d) l'atto impugnato e l'oggetto della domanda;

e) i motivi di ricorso;

f) l'incarico al difensore e la sua sottoscrizione, ove necessario *ex art. 12, 5° comma*, o in ogni caso, indipendentemente dal valore della controversia, ove il contribuente scelga di farsi assistere da un professionista<sup>197</sup>.

Oltre all'indicazione dei dati appena elencati ai sensi dell'art. 18, D.lgs. n. 546/92, è necessario che il reclamo contenga altresì il codice fiscale ed il numero di fax del difensore, come richiesto dall'art. 125 c.p.c.<sup>198</sup>.

---

schiano possibili declaratorie di inammissibilità del ricorso per mancanza di elementi essenziali *ex art. 18, 4° comma*, ovvero per difetto di conformità tra atto notificato e depositato *ex art. 22, 3° comma*, in caso di successiva integrazione di tale indicazione in sede di costituzione in giudizio.

<sup>196</sup>Nel caso in cui il contribuente abbia conferito procura ad un difensore tecnico, in alternativa all'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata dell'istante, potrà essere indicato quello del difensore. Ciò risulta espressamente previsto nel comma 1-*bis* dell'art. 16, D.lgs. n. 546/92 (introdotto dall'art. 39, 8° comma, lett. *a*), n. 2, D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15 luglio 2011, n. 111) ai fini delle comunicazioni da parte della segreteria della Commissione tributaria, come previsto dal D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale).

<sup>197</sup>In caso di costituzione personale del contribuente, il reclamo dovrà essere da lui sottoscritto.

In merito all'operabilità della disciplina in materia di assistenza tecnica obbligatoria si rinvia al paragrafo precedente.

<sup>198</sup>Si ricorda che l'art. 13, comma 3-*bis*, D.p.r. n. 115/2002 (inserito dall'art. 37, 6° comma, lett. *q*), D.l. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, nella L. n. 111/2011, e successivamente modificato dall'art. 2, comma 35-*bis*, lett. *b*), D.l. 13 agosto 2011, n. 138) sanziona la mancata indicazione del numero di fax

L'inserimento dell'indirizzo PEC e del numero di fax risulta particolarmente rilevante non solo in virtù delle sanzioni previste nel D.p.r. n. 115/2002 (Testo Unico in materia di spese di giustizia). Dalle istruzioni contenute nella Circolare n. 9/E del 2012 si apprende, infatti, che la notifica degli atti del procedimento di mediazione deve essere effettuata dagli Uffici competenti preferibilmente a mezzo posta elettronica certificata<sup>199</sup>, al fine di garantire una maggiore speditezza ed economicità della procedura stessa.

La notifica tramite posta elettronica certificata degli atti amministrativi è prevista dal combinato disposto di cui agli artt. 6 e 48, D.lgs. n. 82/2005 (cd. Codice dell'amministrazione digitale o CAD)<sup>200</sup>. In particolare, l'art. 6 CAD definisce gli effetti dell'indicazione dell'indirizzo PEC negli atti rivolti alla Pubblica Amministrazione, stabilendo che

---

o dell'indirizzo PEC del difensore ovvero del codice fiscale del contribuente con la maggiorazione del contributo unificato della metà.

In merito a tale disposizione, la Circolare Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze – Direzione della giustizia tributaria, 21 settembre 2011, n. 1/DF, ha precisato che, trattandosi di una sanzione amministrativa, *“la mancata indicazione della PEC e del codice fiscale possa essere sanata tempestivamente dalla parte - previa apposita richiesta, anche informale, della Segreteria della Commissione tributaria competente - con il deposito di un atto contenente le indicazioni mancanti”*, non occorrendo la previa notifica dell'atto integrativo (cfr. punto 4.2).

<sup>199</sup>In caso di mancata indicazione dell'indirizzo PEC, la notifica degli atti del procedimento potrà avvenire secondo le ordinarie modalità previste per gli atti tributari dall'art. 60, D.p.r. n. 600/73.

<sup>200</sup>La notifica tramite PEC non opera ancora, invece, per gli atti del processo tributario, tra cui occorre comprendere anche l'istanza di reclamo, in quanto idonea a produrre gli effetti del ricorso. Non è stato ancora emanato, infatti, il regolamento governativo previsto dall'art. 39, 8° comma, lett. d), D.l. n. 98/2011 *“per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni”*.

Ad oggi, pertanto, occorre sempre attenersi al disposto di cui all'art. 16, 4° comma, D.p.r. n. 68/2005 (Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata), secondo cui *“le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informativi e telematici (...) nel processo tributario”*.

*“la dichiarazione dell'indirizzo vincola solo il dichiarante e rappresenta espressa accettazione dell'invio, tramite posta elettronica certificata, da parte delle pubbliche amministrazioni, degli atti e dei provvedimenti che lo riguardano”*. L'art. 48 definisce, invece, il valore da attribuire alle comunicazioni effettuate a mezzo posta elettronica certificata, statuendo che *“la trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata”* e che tale comunicazione *“equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta”*.

Sempre per assicurare la massima speditezza del procedimento, la stessa Circolare n. 9/E del 2012 prevede che gli atti conclusivi della procedura – in particolare, provvedimento di accoglimento e diniego dell'istanza – possano essere portati a conoscenza del contribuente anche avvalendosi dell'indirizzo di posta elettronica ordinaria o del numero di fax indicato dall'istante.

Per quanto riguarda, invece, le comunicazioni endoprocedimentali, si ritiene che non sussistano particolari esigenze di garanzia della conoscenza legale per tali atti, per cui l'Ufficio potrebbe utilizzare le stesse modalità appena elencate o anche il contatto telefonico eventualmente indicato nell'istanza.

L'atto di reclamo dovrà, dunque, contenere già tutti gli elementi del ricorso che sarà depositato presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale in caso di esito negativo della procedura amministrativa. Come espressamente stabilito dal 9° comma del medesimo art. 17-bis, infatti, decorsi inutilmente i novanta giorni dalla sua presentazione, il reclamo *“produce gli effetti del ricorso”*.

La notifica del reclamo, pertanto, equivale a notifica del ricorso ai sensi dell'art. 20, D.lgs. n. 546/92, impedendo che l'atto impugnato diventi definitivo per mancata impugnazione nel termine di sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Ne consegue che la conformità tra atto notificato ed atto depositato, sancita a pena di inammissibilità dal 3° comma dell'art. 22 dello stesso decreto, dovrà essere valutata avuto riguardo al contenuto dell'istanza di reclamo.

In particolare, nel reclamo devono già essere formulati il *petitum* e la *causa petendi* propri del successivo eventuale ricorso.

Per quanto riguarda la domanda, essa sarà di contenuto diverso a seconda del tipo di atto impugnato. Generalmente, data la natura del processo tributario quale processo di impugnazione, il *petitum* consisterà nella richiesta di annullamento del provvedimento impugnato. In caso di reclamo avverso un diniego di rimborso, la domanda di annullamento sarà formulata solo se il provvedimento di diniego è espresso; le domanda di accertamento del credito del contribuente e di condanna dell'ufficio alla restituzione delle somme dovute si propongono anche in caso di silenzio-rifiuto.

Laddove l'atto lo consenta, è possibile chiedere anche l'annullamento parziale dell'avviso impugnato, con riferimento ad uno o più capi nello stesso contenuti (ad esempio, solo relativamente ad alcune riprese reddituali o limitatamente alle sanzioni irrogate).

Come per la domanda, pure i motivi esposti nell'istanza di reclamo dovranno coincidere integralmente coi motivi di ricorso, non essendo ammessa la successiva integrazione in sede di costituzione in giudizio. Ciò comporta che sin dalla proposta di reclamo il contribuente sarà tenuto a svelare la propria strategia difensiva. Tuttavia, se in un'ottica processuale questo aspetto può apparire come una previsione

a tutto discapito del contribuente, nell'ottica della mediazione risulta essenziale al fine di consentire all'Ufficio di valutare la sostenibilità della pretesa tributaria in giudizio alla luce delle motivazioni esposte.

Non è, invece, preclusa la possibilità di successivo approfondimento delle argomentazioni difensive contenute nel reclamo-ricorso, mediante deposito di memorie illustrative *ex art. 32, D.lgs. n. 546/92*, purché nei limiti dei motivi già enunciati.

L'integrazione dei motivi di ricorso deve ritenersi ammissibile solo nell'ipotesi prevista dall'art. 24 del medesimo decreto sul processo tributario, cioè ove la stessa è *“resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione”*<sup>201</sup>.

Ai sensi del 7° comma dell'art. 17-*bis*, l'istanza di reclamo *“può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideeterminazione dell'ammontare della pretesa”*. Il contribuente, dunque, non è tenuto a fare una proposta di mediazione, potendosi limitare a chiedere l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato. Laddove sia formulata, invece, la proposta non potrà essere valutata dal giudice, in caso di successivo ricorso, alla stregua di una parziale acquiescenza all'atto impugnato da parte del contribuente, essendo finalizzata solamente alla definizione in via preventiva della controversia.

La proposta di mediazione mal si attaglia a determinati tipi di atti, quali gli accertamenti di carattere analitico, ove un'eventuale proposta di definizione dell'atto si sostanzia in una richiesta di annulla-

---

<sup>201</sup>In tal senso, BRUZZONE, *L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo*, cit., pag. 711, secondo cui *“sarebbe irragionevolmente lesivo del diritto alla difesa, e quindi costituzionalmente illegittimo, inibire l'esercizio della facoltà di dedurre motivi aggiunti nei soli confronti del contribuente che abbia acquisito conoscenza di nuovi documenti nel corso del procedimento instauratosi per effetto della proposizione, oltretutto obbligatoria, del reclamo”*.



mento parziale dello stesso, essendo distinte le riprese reddituali operate. Lo stesso dicasi per atti di natura liquidatoria, come le cartelle di pagamento ovvero gli avvisi di liquidazione in materia di imposta di registro ed altre imposte indirette<sup>202</sup>.

Al contrario, la forma della proposta di mediazione funziona bene per gli accertamenti di carattere presuntivo, basati su stime e volti alla rideterminazione dell'intera capacità economica del contribuente (ad esempio, accertamento sintetico, redditometro, avvisi di rettifica del valore dei beni ceduti ai fini delle imposte indirette). In tali casi, il contribuente potrebbe proporre una diversa metodologia di ricostruzione del reddito, più conforme alla reale situazione reddituale del soggetto risultante dalla documentazione prodotta unitamente all'istanza; lo stesso, in materia di imposte indirette, il contribuente potrebbe provare la sopravvalutazione del bene ceduto rispetto al concreto stato del cespite stesso.

Attraverso la proposta di mediazione, pertanto, il contribuente ridetermina la maggior imposta sulla base delle argomentazioni svolte, proponendo all'ufficio di definire la controversia nella misura indicata nella stessa richiesta<sup>203</sup>.

L'art. 17-*bis* rinvia altresì all'art. 22, 4° comma, D.lgs. n. 546/92, secondo cui “*unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la foto-*

---

<sup>202</sup>In tal senso, cfr. CISELLO, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, cit., pagg. 1950 e ss., il quale evidenzia che in tali casi vi sono “*scarse possibilità di esito positivo della mediazione*”, a differenza degli “*accertamenti caratterizzati da opinabilità, come quelli da studi di settore, da “redditometro” o fondati sulle indagini bancarie*”.

<sup>203</sup>In merito alla proposta di mediazione nell'ambito dei diversi contesti accertativi, si veda SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in Corr. Trib. n. 11/2012, pagg. 772-773.

*copia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia”.*

Dunque, al momento della presentazione dell'istanza, il contribuente è tenuto ad allegare copia dell'atto impugnato nonché di tutti i documenti<sup>204</sup> che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione, sarebbero associati al ricorso.

Come per la formulazione dei motivi di ricorso, anche l'allegazione dei documenti risulta necessaria per consentire all'Ufficio di valutare compiutamente l'istanza e per dargli tutti i mezzi necessari per addivenire ad una definizione stragiudiziale della controversia, anticipando l'esito di un eventuale giudizio in sede amministrativa ed evitando l'instaurazione della lite.

Potendo risultare essenziale per l'accoglimento dell'istanza, il deposito dei documenti in allegato all'istanza di reclamo costituisce più propriamente un onere per il contribuente.

Si ritiene, peraltro, che tale onere non precluda al contribuente la facoltà di produrre documenti successivamente, fino a venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, così come previsto dall'art. 32, 1° comma, D.lgs. n. 546/92<sup>205</sup>, in quanto una diversa conclusione com-

---

<sup>204</sup>Non risulta essenziale allegare atti e documenti che siano già in possesso dell'Ufficio, operando il principio generale di cui all'art. 18, 2° comma, L. n. 241/90, secondo cui “*i documenti attestanti atti, fatti, qualità e stati soggettivi, necessari per l'istruttoria del procedimento, sono acquisiti d'ufficio quando sono in possesso dell'amministrazione procedente, ovvero sono detenuti, istituzionalmente, da altre pubbliche amministrazioni*”, potendo l'amministrazione solo richiedere agli interessati gli elementi necessari per la ricerca di tali documenti.

La stessa Circolare n. 9/E del 2012 precisa che “*si ritiene, in ogni caso, che la mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisca motivo di rigetto dell'istanza*”.

<sup>205</sup>In tal senso, cfr. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1512, il quale peraltro evidenzia come “*la pretesa dell'Amministrazione in ordine all'anticipata ed intera produzione documentale è comprensibile ai fini della decisione amministrativa*”, per cui “*eventuali strategie*

porterebbe un'ingiustificata lesione del suo diritto di difesa, così come già osservato per quanto riguarda la proposizione di motivi aggiunti.

È, inoltre, in facoltà dell'Ufficio invitare il contribuente ad un'integrazione della documentazione presentata contestualmente all'istanza.

In assenza di un'apposita previsione normativa sul punto, deve ritenersi che tale richiesta non costituisca causa di interruzione o di sospensione del termine di novanta giorni previsto per la conclusione della procedura di reclamo<sup>206</sup> e che, pertanto, la consegna degli atti debba avvenire entro tale termine onde consentirne l'esame all'Ufficio.

### **1.3. Le modalità ed i termini di notificazione**

La presentazione del reclamo è disciplinata dall'art. 20, D.lgs. n. 546/92, espressamente richiamato dall'art. 17-*bis*, secondo cui “*il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16*”.

---

*difensive volte alla posticipazione della produzione documentale sono del tutto ammissibili sul piano del diritto, ma possono ostacolare il successo della mediazione*”. Diverso è il caso in cui il contribuente venga successivamente in possesso di documenti che non aveva al momento della presentazione dell'istanza “*ed in tal caso non v'è dubbio che egli procederà alla loro produzione nell'eventuale fase processuale*”.

<sup>206</sup>Si esclude anche la possibilità di un'eventuale rimessione in termini per l'ipotesi in cui il contribuente non riesca a reperire i documenti entro tale termini, per causa a lui non imputabile.

Il termine di cui all'art. 17-*bis* riguarda, infatti, una fase amministrativa; pertanto, non può trovare applicazione in tale ipotesi la norma di cui all'art. 153, 2° comma, c.p.c., che consente alla parte, in sede processuale, di ottenere dal giudice di essere rimessa in termini, dimostrando di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile.

Alla luce del combinato disposto delle norme appena citate, può affermarsi che il reclamo, così come il ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie, può essere notificato:

- a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità di cui gli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile (art. 16, 2° comma);
- direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto (artt. 16, 3° comma e 20, 2° comma);
- mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, che ne rilascia ricevuta (art. 16, 3° comma).

In particolare, in caso di spedizione a mezzo posta, sorgono gli stessi problemi già affrontati dalla giurisprudenza per il ricorso, in merito alla correttezza della notifica effettuata con spedizione dell'atto in busta chiusa, ovvero con posta ordinaria o con raccomandata semplice.

Sul punto, si riscontrano orientamenti oscillanti, pronunciandosi la Suprema Corte talvolta per la mera irregolarità della notifica<sup>207</sup> ed in altre fattispecie analoghe per la radicale nullità della stessa, salva sanatoria per effetto della costituzione in giudizio della parte resistente<sup>208</sup>.

In caso di reclamo, si ritiene che questo vizio di notifica non sia sufficiente a dichiarare l'istanza radicalmente inammissibile o improcedibile e non impedisca di dare corso al relativo procedimento, tenuto

---

<sup>207</sup>Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13666, in Giust. civ. mass. 2009, 6, pagg. 913 e ss., secondo cui “*la spedizione del ricorso o dell'atto d'appello a mezzo posta in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in esso racchiuso (...) costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del ricorrente o dell'appellante dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata*” (in senso conforme, si vedano anche Id. 2 settembre 2004, n. 17702, Id. 18 gennaio 2006, n. 915 e Id. 13 novembre 2008, n. 27052).

<sup>208</sup>Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 14 aprile 2010, n. 8846, in Il fisco n. 1/2010, pagg. 3174 e ss..

anche conto delle finalità conciliative dell'istituto in esame. Ne consegue che, laddove l'Ufficio, come si reputa preferibile, esamini l'istanza presentata in busta chiusa, automaticamente sarà sanato il vizio di notifica, secondo la stessa *ratio* che vale in caso di ricorso a seguito della costituzione in giudizio dell'ente impositore.

La notifica dev'essere effettuata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso dall'art. 21, D.lgs. n. 546/92, anch'esso richiamato nel 6° comma dell'art. 17-*bis*.

Dunque, l'istanza va notificata, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (1° comma); in caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi (dunque formatosi il silenzio-rifiuto a seguito della mancata risposta dell'ufficio entro novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso), nei termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto (2° comma).

Come già visto, il reclamo, pur essendo un atto amministrativo, è idoneo a produrre gli effetti del ricorso in caso di esito negativo del procedimento. Ne consegue che anche per la notifica del reclamo operano le cause di sospensione dei termini previste per la presentazione del ricorso.

Si applicano, pertanto, le disposizioni in materia di sospensione feriale dei termini di cui all'art. 1, L. 7 ottobre 1969, n. 742, secondo cui il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed amministrative è sospeso di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione.

La circolare n. 9/E del 2012 precisa che tale sospensione non opera, invece, nel corso della procedura di mediazione, trattandosi di una procedura amministrativa.

Questa interpretazione risulta coerente con quanto pacificamente riconosciuto per il termine previsto per il compimento della procedura di accertamento con adesione, sempre in ragione del fatto che non si tratta di un termine di natura processuale. Pertanto, una volta instaurato il procedimento di reclamo, lo stesso dovrà essere concluso nell'ordinario termine di novanta giorni, anche se in tale lasso di tempo sia compreso il suddetto periodo ovvero il termine vada a scadere nello stesso periodo.

Dunque, se l'atto oggetto di reclamo viene notificato il 15 giugno, possono aversi tempistiche diverse a seconda che il contribuente presenti l'istanza prima o dopo il 1° agosto. Se, ad esempio, il reclamo è notificato il 1° luglio, l'Ufficio sarà tenuto ad istruirlo e concludere il procedimento entro il 29 settembre. Viceversa, se il contribuente fa scattare il periodo di sospensione senza presentare reclamo, il termine di cui all'art. 21 slitta al 29 ottobre e, quindi, la procedura di mediazione potrà concludersi fino al 27 gennaio successivo.

Opera altresì la sospensione del termine di proposizione del ricorso prevista dall'art. 6, D.lgs. n. 218/97 in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione. Come già precisato nel primo capitolo, infatti, la procedura di reclamo non è alternativa a quella di accertamento con adesione. Pertanto, laddove il contribuente, a seguito della notifica dell'atto impositivo, presenti prima istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione del reclamo sarà sospeso per novanta giorni, in modo da consentire lo svolgimento del relativo procedimento.

Infine, si ritiene applicabile anche la norma di cui all'art. 40, 4° comma, D.lgs. n. 546/92, che prevede una proroga del termine di proposizione del ricorso, laddove in tale periodo si verifichi uno degli eventi di interruzione del processo previsti dal primo comma della stessa norma<sup>209</sup>. Si avrà così una proroga di sei mesi decorrenti dalla data dell'evento, alla quale è applicabile altresì la sospensione feriale di cui alla L. n. 742/69.

Dunque, a seconda delle circostanze, i tempi per accedere alla tutela giurisdizionale potranno essere più o meno lunghi.

Se il reclamo è presentato tardivamente, si configura l'ipotesi di inammissibilità di cui all'art. 21, 1° comma, D.lgs. n. 546/92. Tuttavia, deve ritenersi che, anche nei casi in cui la proposizione del ricorso è preceduta dal procedimento di reclamo, operi la rimessione in termini di cui all'art. 153, 2° comma, c.p.c., laddove il contribuente riesca a dimostrare di essere incorso nella decadenza *de qua* per causa a lui non imputabile.

In caso di presentazione tardiva, l'Amministrazione finanziaria potrà dichiarare *in nuce* inammissibile il reclamo per tardività, non procedendo all'esame nel merito dello stesso, ovvero potrà esaminarlo ugualmente, tenendo conto delle giustificazioni fornite dal contribuente. Quest'ultimo comportamento appare più coerente alla *ratio* della normativa in esame e risulta essere nelle facoltà dell'ente impositore, il quale in via di autotutela può disporre l'annullamento anche di atti di-

---

<sup>209</sup>Ai sensi dell'art. 40, 1° comma, D.lgs. n. 546/92 sono cause di interruzione del processo:

a) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti (escluso l'ufficio tributario) o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;

b) la morte, radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati *ex art.* 12.

venuti definitivi per mancata impugnazione. In ogni caso, anche laddove l'Agenzia delle entrate opti per la prima soluzione, resta sempre il potere della Commissione tributaria di disporre la rimessione in termini del ricorrente.

Ci si potrebbe chiedere se al momento della presentazione dell'istanza di reclamo sia dovuto il contributo unificato ai sensi dell'art. 9, T.U. n. 115/2002, come modificato dall'art. 37, 6° comma, D.l. n. 98/2011<sup>210</sup>.

Tale aspetto è chiarito dalla Circolare n. 1/DF del 21 settembre 2011, con cui il Ministero delle finanze ha precisato che il contributo unificato è dovuto per i reclami, con o senza proposta di mediazione, coll'eventuale deposito nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, non già al momento della presentazione alla Direzione provinciale o regionale competente<sup>211</sup>.

---

<sup>210</sup>Secondo l'art. 9, D.p.r. n. 115/2002, “è dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, (...) nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'art. 13”.

L'art. 18 del medesimo Testo Unico stabilisce altresì che “l'imposta di bollo non si applica (...) agli atti e provvedimenti del (...) processo tributario, soggetti al contributo unificato”.

<sup>211</sup>In particolare, la Circolare citata, al punto 2.1, afferma: “Si ritiene, altresì, che sia dovuto il contributo unificato per i seguenti atti: h) reclamo con o senza proposta di mediazione di cui al comma 1 dell'art. 17-bis, aggiunto al D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 39, comma 9, del decreto legge n. 98/2011, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, al momento del deposito nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale, decorso il termine di 90 giorni previsto dal citato comma 9 o il termine più breve nel caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo stesso”. È indicato, invece, tra gli atti esclusi di cui al punto 2.2 il “reclamo (...) al momento della sua presentazione alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto ai sensi del comma 5 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992”.

Il punto 3 della medesima Circolare precisa ancora che “l'obbligo di pagamento del contributo insorge al momento del deposito del reclamo nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale”.



Peraltro, l'istanza di reclamo non è assoggettabile neppure ad imposta di bollo, rientrando tra gli atti esenti di cui all'art. 5 della Tabella allegata al D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642 (atti prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono all'applicazione dei tributi)<sup>212</sup>.

Ne consegue che la presentazione dell'istanza non comporta alcun onere di natura economica per il contribuente.

## 2. Gli effetti della presentazione dell'istanza

La presentazione dell'istanza di reclamo, con la notifica alla Direzione provinciale o regionale competente secondo le modalità e nei termini appena illustrati, produce effetti sia di natura sostanziale sia di natura processuale.

Anzitutto, la notifica dell'istanza produce l'effetto sostanziale di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto ovvero del termine di prescrizione del diritto al rimborso, in caso di istanza avverso il silenzio-rifiuto *ex art. 21*, D.lgs. n. 546/92.

Si realizza già dal momento della presentazione del reclamo la “*chiamata in giudizio*” dell'amministrazione resistente.

---

<sup>212</sup>In particolare, la previsione normativa dettata dall'art. 5 della Tabella allegata al D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642 esenta in modo assoluto dall'imposta di bollo gli “*atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie*”.

Come precisato anche nella Risoluzione Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa, 9 febbraio 2011, n. 13/E, “*fra tali atti sono (...) compresi sia quelli predisposti dagli uffici finanziari che quelli presentati dai contribuenti nell'ambito di un procedimento di accertamento e riscossione di un tributo nonché, in linea generale, tutti quegli atti e documenti che sono prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono all'applicazione di leggi tributarie*”.

Si discute, invece, se la notifica del reclamo possa essere considerata come atto di avvio del processo ovvero se il processo possa dirsi pendente solo nel momento in cui la fase amministrativa si è conclusa, in virtù del 9° comma dell'art. 17-*bis*, il quale espressamente prevede che decorsi i novanta giorni dalla notifica del reclamo o dal momento della notifica del diniego ovvero della comunicazione di accoglimento parziale “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*”.

Si propende per quest'ultima tesi, in ragione del fatto che fine della procedura di mediazione è proprio quello di evitare l'instaurazione di un giudizio per controversie che possono risolversi in via amministrativa. Pertanto, finché il procedimento di mediazione non sia concluso, l'istanza ha solo valore di atto di impulso della procedura definitiva, producendo gli effetti del ricorso solo al termine della procedura stessa, laddove non si addivenga all'annullamento integrale dell'atto impugnato ovvero al perfezionamento della mediazione<sup>213</sup>.

Per quanto attiene agli effetti processuali, come anticipato, gli stessi si producono in caso di esito negativo del procedimento amministrativo.

Il 9° comma dell'art. 17-*bis* stabilisce, infatti, che in tal caso “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*”, con la conseguenza che da tale momento il contribuente ha la facoltà di costituirsi in giudizio, nel termine di cui all'art. 22, D.lgs. n. 546/92, ove non intenda fare acq-

---

<sup>213</sup>La questione è stata sollevata in particolare da BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., pagg. 842-843, il quale propende per la pendenza del ricorso sin dalla notifica dell'istanza di reclamo. Sostiene l'Autore che “*nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza*”, tenendo anche conto del fatto che con la notifica dell'istanza si produce “*il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, cioè quello di impedire la definitività, l'inoppugnabilità dell'atto contro cui si ricorre*”.

scenza al provvedimento impositivo, alla luce delle risultanze della procedura di reclamo.

### **3. La trattazione dell'istanza. L'esame preliminare.**

A seguito della corretta instaurazione del procedimento con la presentazione dell'istanza, l'Ufficio procede alla sua istruzione e trattazione, al fine di verificare la concreta possibilità di addivenire ad una definizione preventiva della lite insorgenda.

Prima di procedere all'esame della fondatezza dei motivi di reclamo, l'Ufficio effettua un esame preliminare dell'istanza, utile ad accertare che sussistano tutti i presupposti ed i requisiti di cui all'art. 17-*bis* e che l'atto non sia inficiato da vizi che ne impediscono la trattazione nel merito.

Anzitutto, occorre valutare l'eventuale configurabilità di motivi di inammissibilità dell'istanza, coincidenti con quelli del ricorso giurisdizionale, in virtù del rinvio alle principali norme che disciplinano il contenuto del ricorso e la costituzione in giudizio delle parti.

In particolare, sono cause di inammissibilità dell'istanza di reclamo la mancanza o assoluta incertezza di uno degli elementi di cui all'art. 18, 2° comma, D.lgs. n. 546/92 e la presentazione dell'istanza dopo la scadenza dei termini per la proposizione del ricorso di cui all'art. 21<sup>214</sup>.

---

<sup>214</sup>Altre cause di inammissibilità rilevano in un momento successivo, laddove il procedimento di mediazione non si concluda positivamente. Ci si riferisce, in particolare, alle cause di inammissibilità previste dall'art. 22, D.lgs. n. 546/92 per deposito del ricorso dopo il termine di trenta giorni dal *dies a quo* di cui al 9° comma dell'art. 17-*bis* ovvero per non conformità del ricorso depositato con quello consegnato o spedito alla parte resistente.

Sul punto, occorre sempre tener presente le finalità che connotano l'istituto del reclamo e della mediazione, nonché la natura amministrativa, e non processuale, dello stesso, che fanno sì che vi sia un minor rigore formale.

È la stessa Amministrazione finanziaria, nell'ormai famosa Circolare n. 9/E del 2012, a precisare che l'Ufficio concluderà sicuramente il procedimento con un rigetto per assoluta inammissibilità solo in tre casi:

- tardiva presentazione dell'istanza;
- carenza dei requisiti che impediscono di attribuire l'istanza al contribuente (ad esempio, mancanza di sottoscrizione);
- mancata individuazione dell'oggetto.

In tutti gli altri casi, pur ravvisandosi ipotesi di inammissibilità, l'Ufficio potrà procedere alla trattazione dell'istanza. Si puntualizza ulteriormente che la mancanza di una motivata proposta di mediazione da parte del contribuente non costituisce, di per sé, causa di rigetto dell'istanza, in virtù dell'espresso disposto dell'art. 17-*bis* che prevede tale elemento come meramente facoltativo (precisamente il 7° comma stabilisce che il reclamo “*può*” contenere la proposta di parte).

Anche nelle ipotesi di inammissibilità assoluta sopra elencate, non è da escludere radicalmente che la trattazione dell'istanza avvenga nell'esercizio del generale potere di autotutela dell'Ufficio<sup>215</sup>.

In ogni caso, la declaratoria di inammissibilità dell'istanza di reclamo non implica l'automatica inammissibilità del ricorso, la cui valutazione spetta sempre alla Commissione tributaria. Pertanto, il contri-

---

<sup>215</sup>Come più ampiamente argomentato nel primo capitolo della presente trattazione, l'istanza di autotutela, a differenza del reclamo, non richiede particolari requisiti formali ed in ogni caso il potere di autotutela è esercitabile anche d'ufficio dall'ente impositore, laddove riscontri l'infondatezza degli atti emanati.

biente potrà ugualmente costituirsi in giudizio e sottoporre al collegio l'esame dell'atto, specie nelle ipotesi di inammissibilità per carenza dei requisiti propri dell'istanza<sup>216</sup>, maggiormente soggette alla discrezionalità dell'organo competente.

Rientra nell'esame preliminare dell'istanza anche la verifica della sua proponibilità. Occorre, nello specifico, accertare che la controversia per la quale è stato proposto reclamo rientri nell'ambito di applicazione di cui all'art. 17-*bis*.

Richiamando i limiti più compiutamente analizzati nel secondo capitolo, l'istanza dovrà essere dichiarata improponibile se non rispetta uno dei seguenti limiti:

a) oggettivo: se proposta in relazione ad un atto non impugnabile (atti riguardanti il recupero di aiuti di Stato ovvero atti non compresi nell'elencazione di cui all'art. 19, D.lgs. n. 546/92);

b) soggettivo: se riguarda atti per cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate (ad esempio, atti dell'Agente della riscossione);

c) quantitativo: se l'atto oggetto di reclamo è di valore indeterminabile o superiore alla soglia dei ventimila euro;

d) temporale: se l'atto reclamato è stato notificato prima del 1° aprile 2012 ovvero, per quanto riguarda un rifiuto tacito di rimborso, se alla data del 1° aprile 2012 sono già decorsi i novanta giorni dalla

---

<sup>216</sup>In tal senso CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit., pag. 1442, secondo cui “la declaratoria (amministrativa) di «inammissibilità assoluta» dell'istanza è altro dalla inammissibilità (in senso processuale) del ricorso”. Ne deriva che la prima “non solo non preclude al contribuente il diritto di costituirsi in giudizio aprendo la fase propriamente giurisdizionale (...) ma nemmeno esclude, soprattutto, che i giudici possano ritenere sussistenti i requisiti formali dell'istanza, ritenendo soddisfatto l'onere del previo esperimento della fase amministrativa e passando quindi all'esame del merito dell'impugnativa”.

presentazione della domanda di rimborso utili per la formazione del silenzio-rifiuto.

#### **4. I possibili esiti del procedimento**

Verificata la piena regolarità dell'istanza di reclamo presentata dal punto di vista formale e procedurale, l'Ufficio può procedere all'esame nel merito della fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero la rideterminazione della pretesa impositiva.

I possibili esiti della procedura corrispondono ad altrettante fasi dell'esame effettuato dall'Ufficio in relazione all'atto oggetto di reclamo. L'Agenzia delle entrate, pertanto:

- *in primis*, verificherà se sussistono i presupposti per l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato e, quindi, per l'accoglimento del reclamo;

- se non vi sono i presupposti per accogliere l'istanza del contribuente, si procede a valutare un possibile accordo di mediazione, aderendo all'eventuale proposta formulata dal contribuente ovvero sulla base di una proposta effettuata dall'Ufficio;

- in caso contrario, il procedimento dovrà concludersi col diniego dell'istanza.

Di seguito, si analizzeranno più compiutamente le tre soluzioni appena elencate.

#### 4.1. L'accoglimento totale o parziale dell'istanza

In primo luogo, l'Agenzia delle entrate è tenuta a verificare se le motivazioni enunciate dal contribuente a sostegno del reclamo siano idonee a giustificare l'annullamento dell'atto impugnato in via di autotutela. Allo stesso modo, se oggetto di reclamo è un rifiuto espresso o tacito di rimborso, l'Ufficio provvederà a disporre l'erogazione del rimborso richiesto, ove dall'esame del reclamo emerga la sussistenza dei presupposti per la restituzione del credito vantato dal contribuente.

Alcuni in dottrina ritengono che il richiamo all'autotutela insito nell'istanza di reclamo dovrebbe indurre ad un superamento del principio della domanda, nella fase amministrativa, e condurre ad un riesame complessivo dell'atto oggetto di reclamo, in modo tale da addivenire al suo annullamento anche per motivi diversi da quelli prospettati dal contribuente<sup>217</sup>.

Questa tesi trova supporto anche negli indirizzi operativi espressi dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini della gestione del contenzioso. In ossequio ai principi di legittimità e imparzialità dell'azione amministrativa, obiettivo primario dell'Agenzia delle entrate, in tale ambito, è la deflazione del contenzioso ed il miglioramento della sostenibilità della pretesa tributaria, da realizzarsi anche attraverso l'esercizio dell'autotutela tutte le volte in cui ne ricorrono i presupposti, a prescindere da qualsiasi iniziativa del contribuente<sup>218</sup>.

---

<sup>217</sup>Cfr. CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit., pag. 1443.

<sup>218</sup>Questi gli indirizzi espressi in particolare nella Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 26 maggio 2011, n. 22/E, secondo cui, al fine di addivenire al miglioramento degli esiti delle controversie ed alla riduzione dei relativi volumi, occorre esercitare “*l'autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio*”, nonché tentare “*la conciliazione tutte le volte in cui appaia possibile*”.

Dunque, laddove l'esame dell'istanza conduca all'annullamento integrale dell'atto, questo viene ritirato in via di autotutela ed il reclamo non si converte in ricorso. Ne deriva che un'eventuale successiva costituzione in giudizio del contribuente darebbe luogo ad una pronuncia di inammissibilità del ricorso<sup>219</sup> per difetto dell'interesse ad agire, essendo venuto meno l'oggetto dell'impugnazione.

In caso di accoglimento di un reclamo avverso rifiuto espresso o tacito di rimborso, invece, con la comunicazione notificata al contribuente l'Agenzia riconosce la spettanza del credito e si impegna ad erogare all'istante quanto da lui richiesto.

Alcuni tra i primi commentatori dell'istituto ritengono che nel medesimo termine per la conclusione del procedimento l'Ufficio dovrebbe provvedere non solo al riconoscimento del diritto al rimborso spettante al contribuente, ma anche all'erogazione delle somme dovute<sup>220</sup>. Conseguentemente, secondo tale tesi, non verrebbe meno l'inte-

---

*e probabile*".

<sup>219</sup>Propende per l'inammissibilità del ricorso, nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria (Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 5.3).

Parte della dottrina ritiene, tuttavia, che in tali casi il giudizio possa dichiararsi estinto per cessazione della materia del contendere *ex art. 46, D.lgs. n. 546/92*, con eventuale condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite, laddove l'Agenzia delle entrate si costituisca in giudizio per dare atto dell'annullamento del provvedimento impugnato ovvero del riconoscimento del diritto al rimborso e chiedere l'estinzione del giudizio (in tal senso, PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 79). Prospetta altresì tale possibile conclusione del giudizio, in alternativa alla declaratoria di inammissibilità, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 921.

Si ritiene, tuttavia, preferibile la tesi prospettata dalla prassi citata, in ragione del fatto che l'annullamento dell'atto nel caso di specie non avviene in pendenza di ricorso, ma prima che il giudizio sia instaurato, in sede amministrativa. Ne deriva che, al momento della costituzione in giudizio, manca del tutto un presupposto essenziale per l'instaurazione del giudizio (l'oggetto dell'impugnazione) ed il ricorso dovrà dichiararsi radicalmente inammissibile.

<sup>220</sup>Cfr. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 84, il quale afferma che "*l'art. 48 cit. non contempla l'ipotesi di conciliazione giudiziale di una causa di rimborso, talché sembra ragionevole assumere*



resse ad agire col solo annullamento dell'atto di diniego di rimborso e col riconoscimento della spettanza del credito, ma solo con la piena soddisfazione della pretesa del contribuente<sup>221</sup>.

Tuttavia, questa tesi non appare condivisibile. Invero, l'azione di rimborso mira ad ottenere una sentenza di annullamento dell'atto (in caso di rifiuto espresso) e di condanna al rimborso, che costituisce titolo per l'esecuzione forzata e per l'eventuale giudizio di ottemperanza<sup>222</sup>. Allo stesso modo, in sede di reclamo, nel caso in cui l'Ufficio non provveda entro un termine ragionevole all'erogazione del credito spettante, la comunicazione di accoglimento, con cui si riconosce la spettanza del rimborso, costituisce titolo idoneo per adire il giudice ordinario al fine di ottenere la condanna alla restituzione<sup>223</sup>.

La Direzione provinciale o regionale competente potrebbe anche decidere per l'annullamento parziale dell'atto impugnato ovvero per il parziale riconoscimento del rimborso richiesto.

In tal caso, ai sensi del 9° comma dell'art. 17-*bis* il contribuente, se non ritiene di fare acquiescenza rispetto alla parte dell'atto non annullata, può costituirsi in giudizio entro trenta giorni dalla data di noti-

---

*che la restituzione debba avvenire nel medesimo termine di venti giorni dalla sottoscrizione della mediazione*".

<sup>221</sup>Sul punto, CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit. pag. 1444, afferma che queste "perplexità potrebbero sorgere ove si aderisse alla tesi per la quale il giudizio tributario è diretto non all'annullamento dell'atto ma all'accertamento negativo della pretesa impositiva o all'accertamento positivo del diritto del contribuente al rimborso".

<sup>222</sup>Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 118.

<sup>223</sup>La competenza del giudice ordinario alla condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento delle somme riconosciute all'esito del reclamo, ma non erogate è stata più volte ribadita dalla giurisprudenza di legittimità in ragione del fatto che non residuano più questioni circa l'esistenza dell'obbligazione, il *quantum* della restituzione e le modalità di esecuzione (in tal senso, *ex multis*, Cass. Civ., SS.UU., 5 dicembre 2011, n. 25931; Id., 23 settembre 2010, n. 20077, ; Id., 16 luglio 2008, n. 19505; Id., 8 luglio 2008, n. 24774, con commento di BASILAVECCHIA, in GT – Riv. giur. trib. n. 1/2009, pagg. 29 e ss.).

fica della comunicazione di accoglimento parziale al fine di ottenere l'integrale riconoscimento della sua pretesa.

Tra i primi commentatori del nuovo istituto, vi è chi ha ipotizzato la possibilità di applicare, all'accoglimento parziale del reclamo, la disciplina di cui all'art. 15, D.lgs. n. 218/97, che prevede la riduzione delle sanzioni comminate<sup>224</sup> con gli avvisi di accertamento ovvero con gli avvisi di rettifica e liquidazione in materia di imposte indirette, laddove il contribuente rinunci all'impugnazione dell'atto impositivo o a formulare istanza di accertamento con adesione e provveda al pagamento per intero delle somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso<sup>225</sup>.

---

<sup>224</sup>La riduzione opera generalmente nella misura di un terzo delle sanzioni irrogate; se l'atto nei cui confronti è prestata acquiescenza non è stato preceduto da invito a comparire ex artt. 5 e 11, D.lgs. n. 218/97 ovvero da processo verbale di constatazione ex art. 5-bis del medesimo decreto, suscettibili a loro volta di adesione, la riduzione è pari ad un sesto.

<sup>225</sup>In tal senso, cfr. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 81, il quale, pur riconoscendo che questa tesi non è sostenibile alla luce del dettato normativo della norma citata, sostiene che tale esito non è rispettoso “della ratio dell'art. 15 cit., che ha voluto – attraverso la riduzione della sanzione – invogliare il privato a prestare acquiescenza alla pretesa impositiva: è incongruo escludere l'effetto “premiale” sull'entità della sanzione quando l'Agenzia delle Entrate riconosce che la propria originaria tesi era parzialmente infondata”.

*Contra*, CISELLO, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, cit., pagg. 1950 e ss., in virtù del fatto che l'acquiescenza postula il versamento delle somme dovute entro il termine del ricorso, che presumibilmente è spirato al momento della notifica della comunicazione di accoglimento parziale.

Nello stesso senso, CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in Corr. trib. n. 11/2012, pagg. 779-780, il quale ipotizza “un tentativo di acquiescenza tardiva” anche in caso di rigetto del reclamo e di mediazione su proposta del contribuente o dell'Ufficio. Tale ipotesi è, tuttavia, scartata dallo stesso Autore nel primo caso per le stesse ragioni appena esposte (decorrenza del termine per la proposizione del ricorso) e nel secondo in virtù dell'applicazione delle norme in materia di conciliazione giudiziale ex art. 48, D.lgs. n. 546/1992 ed in particolare della riduzione delle sanzioni nella misura massima del 40% delle somme irrogabili, in rapporto all'ammontare del tributo risultante a seguito della mediazione.

Per la soluzione positiva potrebbe far propendere anche il comma *7-bis* dell'art. 16, D.lgs. n. 472/97, da ultimo inserito dal D.l. n. 98/2011 nella disciplina sul procedimento di irrogazione delle sanzioni. Tale disposizione, infatti, ammette la definizione agevolata della sanzione (nella misura di un terzo di quella irrogata, ai sensi del comma 3 dello stesso articolo citato) anche nel caso in cui le sanzioni siano rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni difensive prodotte dal contribuente. Anche in tale ipotesi, il contribuente non presta immediatamente acquiescenza all'atto impugnato, ma presenta all'Ufficio deduzioni difensive nel termine per la proposizione del ricorso. L'Ufficio ha un anno di tempo dalla presentazione delle deduzioni per emettere un atto motivato con la rideterminazione delle sanzioni.

Il legislatore ha ritenuto di dare al contribuente la facoltà di fare acquiescenza all'atto emesso successivamente, beneficiando delle sanzioni ridotte, in virtù del fatto che l'Ufficio ha riconosciuto la parziale infondatezza della pretesa impositiva.

La fattispecie dell'accoglimento parziale del reclamo è assimilabile a quella appena illustrata. È vero che la presentazione del reclamo è alternativa all'adesione all'atto e, quindi, esclude l'operatività dell'art. 15, D.lgs. n. 218/97, essendo equiparabile di fatto all'impugnazione. Tuttavia, anche in tal caso, l'Ufficio, sulla base delle motivazioni contenute nell'istanza prodotta dal contribuente, sostanzialmente riconosce la parziale infondatezza dell'originaria pretesa impositiva e procede all'annullamento parziale dell'atto impugnato.

Pertanto, posto che l'art. 15, D.lgs. n. 218/97, così come ad oggi formulato, non risulta applicabile, neppure in via analogica, al caso di

specie<sup>226</sup>, sarebbe opportuno un intervento normativo ad integrazione dell'art. 17-*bis*, per prevedere che, in caso di notifica del provvedimento di accoglimento parziale, il contribuente possa prestare acquiescenza all'atto impositivo, così come ricondotto ad equità a seguito del procedimento amministrativo, beneficiando della riduzione delle sanzioni nella misura di un terzo di quelle rideterminate in virtù della maggiore imposta residuante dall'annullamento parziale dell'originario provvedimento impositivo.

Per quanto riguarda il termine entro cui effettuare il pagamento, vi è chi ritiene che anche in tal caso si dovrebbe far riferimento al termine di trenta giorni previsto dall'art. 22, D.lgs. n. 546/92 per la costituzione in giudizio del ricorrente<sup>227</sup>.

Tuttavia, pare più coerente con il sistema normativo di cui all'art. 17-*bis*, applicare, anche per la fattispecie ipotizzata, il termine di venti giorni dalla data di notifica del provvedimento conclusivo della fase amministrativa, previsto dall'art. 48 in materia di conciliazione giudiziale e richiamato dalla norma in materia di reclamo ai fini del perfezionamento della mediazione.

In mancanza di un intervento normativo in tal senso, si ritiene che il contribuente possa comunque beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni nella misura di un terzo di quella irrogata ai sensi dell'art. 17, 2° comma, D.lgs. n. 472/1997. La norma in esame concede detto beneficio in caso di versamento delle sole sanzioni nel termine

---

<sup>226</sup>In tal senso anche TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 927, secondo cui “la riduzione delle sanzioni è impedita dalla stessa presentazione del reclamo, che tiene luogo dell'impugnazione giurisdizionale”.

<sup>227</sup>Così PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 81, che pure auspica un intervento normativo in tal senso “nello stesso solco dell'art. 16, comma 7 bis cit.”, ritenendo che tale beneficio “potrebbe più efficacemente evitare l'introduzione della lite tributaria”.

previsto per la proposizione del ricorso. Non sembra che possano esservi ostacoli all'accesso a tale agevolazione, così come avviene nelle cause di maggior valore, ove il contribuente può provvedere alla definizione delle sole sanzioni in misura agevolata prima di presentare ricorso. In caso di liti di valore inferiore a ventimila euro rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*, dunque, il contribuente, definite le sanzioni in misura ridotta, presenterà reclamo limitatamente alla pretesa impositiva<sup>228</sup>.

#### **4.2. L'accordo di mediazione. I criteri di valutazione. Il perfezionamento della mediazione**

Accertata l'ammissibilità e la proponibilità dell'istanza ed esclusa la possibilità di addivenire all'accoglimento integrale o parziale del reclamo, si apre la fase di mediazione, che può incentrarsi sulla proposta formulata dal contribuente o su quella autonomamente prospettata dall'Ufficio.

Come già evidenziato, infatti, la proposta di mediazione non costituisce un elemento obbligatorio dell'istanza di reclamo. È in facoltà del contribuente decidere di inserire nell'istanza una “*motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa*” (art. 17-*bis*, 7° comma), potendo altrimenti limitarsi a richiedere l'annullamento dell'atto impugnato.

La proposta del contribuente è stata assimilata, per contenuto, all'istanza di accertamento con adesione ed all'istanza di conciliazione

---

<sup>228</sup>Favorevole all'applicazione della normativa *de qua* anche nell'ambito di applicazione del nuovo istituto è TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit. pag. 927.

giudiziale, in quanto mira ad ottenere una riduzione della pretesa fiscale sulla base di ragioni attinenti al merito della stessa<sup>229</sup>.

In ogni caso, si tratta di un elemento che riguarda esclusivamente la fase della mediazione e che non può e non deve influenzare il giudice in caso di conversione del reclamo in ricorso all'esito del procedimento amministrativo. La proposta di mediazione, infatti, non implica l'acquiescenza parziale all'atto impugnato e quindi la volontà di insistere limitatamente alla misura ivi quantificata, ma è formulata col solo intento di giungere ad una definizione pregiudiziale della controversia. Ne deriva che, laddove tale tentativo non vada a buon fine, il contribuente, costituendosi in giudizio, chiederà al giudice l'annullamento del provvedimento impugnato (ovvero il riconoscimento del diritto al rimborso), così come risulta dalle conclusioni dell'atto di reclamo-ricorso.

A riguardo, è opportuno porre attenzione anche alle modalità di redazione dell'istanza di reclamo, in modo da non ingenerare dubbi di sorta sulla natura dell'eventuale domanda formulata alla Commissione tributaria nella successiva eventuale fase contenziosa. Un corretto mo-

---

<sup>229</sup>In tal senso, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit. pag. 923, il quale distingue la proposta di mediazione, fondata su profili sostanziali che incidono sull'ammontare della pretesa tributaria, rispetto al reclamo, che può basarsi su vizi di forma del provvedimento impugnato ovvero su altri vizi sostanziali idonei a condurre all'annullamento totale dell'atto stesso. Pertanto, mentre la proposta di mediazione può ricordare nel contenuto l'istanza di accertamento con adesione ovvero l'istanza di conciliazione, il reclamo è accostabile al ricorso o all'istanza di annullamento in autotutela.

dello<sup>230</sup> da seguire appare quello allegato alla stessa Circolare n. 9/E del 2012, che divide l'atto in due parti:

– la prima intitolata “*ricorso con istanza ai sensi dell'art. 17-bis del d. lgs. n. 546/92*”, che ha la forma di un normale ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale, contenente i motivi di reclamo, idonei a convertirsi in motivi di ricorso in caso di esito infruttuoso della procedura amministrativa;

– la seconda intitolata “*istanza ai sensi dell'art. 17-bis del d. lgs. n. 546/92*”, rivolta direttamente alla Direzione provinciale o regionale competente, ove si formula la richiesta di accoglimento dei motivi di reclamo-ricorso contenuti nella prima parte dell'atto ed eventualmente la proposta di mediazione, sulla base di autonomi motivi contestualmente esposti<sup>231</sup>.

Chiaramente il *fac-simile* allegato alla Circolare illustrativa non costituisce la forma obbligata del reclamo, ma solamente quella suggerita dall'Amministrazione finanziaria al fine di dare un'idea di come

---

<sup>230</sup>In tal senso, BASILAVECCHIA, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, in Corr. Trib. n. 19/2012, pag. 1454, ritiene che la soluzione suggerita dall'Agenzia delle entrate “*appare corretta ed è anche l'unica in grado di assicurare il rispetto sostanziale della normativa (...), evitando nel contempo che l'atto depositato davanti alla Commissione tributaria sia formalmente strutturato come un'istanza in via amministrativa*”. Tuttavia, lo stesso Autore sostiene che la più semplice soluzione di far seguire all'istanza amministrativa la presentazione di un separato ricorso sia stata “*volutamente ripudiata dall'art. 17-bis, in funzione di un preciso intento di assicurare che alla fase di definizione amministrativa si pervenga dopo che il ricorrente ha completamente impostato la propria difesa giurisdizionale*”.

<sup>231</sup>Per maggiore chiarezza, si rinvia al *fac-simile* di reclamo allegato alla Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012.

Lo stesso Turchi, nell'intervento già citato, pag. 923, sottolinea l'importanza della tecnica di redazione dell'atto e di “*distinguere, anche graficamente, i motivi di reclamo (idonei a convertirsi in motivi di ricorso) dalle ragioni poste a base della proposta di mediazione*”, eventualmente chiarendo “*che queste ultime non interferiscono con i primi e non sorreggono alcuna domanda di annullamento (da rimettere, in ipotesi di conversione del reclamo in ricorso, all'esame del giudice tributario)*”.

strutturare l'atto. Il contribuente non è, dunque, vincolato a seguire tale modello, purché rediga un'istanza che contiene tutti gli elementi di cui al combinato disposto degli artt. 17-*bis* e 18.

La norma in materia di reclamo e mediazione presuppone che la proposta di mediazione sia inserita nell'istanza di reclamo; tuttavia, si ritiene possibile anche presentarla successivamente alla proposizione dell'istanza, con atto separato, purché nel rispetto del termine di sessanta giorni di cui all'art. 21, D.lgs. n. 546/92, così come si ammette in materia di conciliazione giudiziale<sup>232</sup>.

Viceversa, in virtù del nesso di dipendenza strutturale che avvince la proposta di mediazione al reclamo, si ritiene che l'Amministrazione non possa prendere in esame una proposta non preceduta dal reclamo.

In tal caso, può ipotizzarsi una sanatoria della proposta irritualmente presentata, laddove il contribuente provveda a presentare successivamente (purché nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo) l'istanza di reclamo.

In mancanza di una tempestiva proposizione del reclamo, vi è chi ritiene che la proposta di mediazione possa essere comunque esaminata dall'Agenzia delle entrate alla stregua di un'istanza di accertamento con adesione, trattandosi pur sempre di un atto in cui il contribuente manifesta la volontà di addivenire ad una definizione della pretesa impositiva in sede amministrativa. Chiaramente, l'eventualità di una tale conversione può ipotizzarsi solo nel caso in cui l'atto reclamato rientri nel diverso ambito di applicazione delineato dal D.lgs. n. 218/97 e la

---

<sup>232</sup>Anche in tal caso, si ritiene che l'istanza non debba essere tassativamente presentata nel contesto dell'istanza di trattazione in pubblica udienza di cui all'art. 33, purché sia formulata nei termini per consentire di chiudere la conciliazione entro la prima udienza (in tal senso, CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit. pag. 1448).



procedura di accertamento con adesione non sia già stata esperita dal contribuente<sup>233</sup>.

La mediazione della controversia, come anticipato, può essere promossa, oltre che dal contribuente, con la proposta di mediazione formulata dall'Ufficio.

Stabilisce, infatti, l'ottavo comma dell'art. 17-bis: *“l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili”*.

La formulazione della norma appena citata ha indotto alcuni commentatori a ritenere che, a differenza del contribuente, l'ufficio sia obbligato a formulare una proposta di mediazione<sup>234</sup> nel caso in cui

---

<sup>233</sup>In tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 62, il quale precisa che *“a ciò non osterebbe (...) la presentazione della proposta ad una struttura diversa rispetto a quella che ha confezionato l'accertamento, dal momento che l'organo competente per il reclamo difetta di effettiva terzietà rispetto alla prima e la ripartizione della competenza attiene comunque ad un fattore organizzativo di carattere interno”*.

<sup>234</sup>In tal senso, CANTILLO, *Manovra correttiva (d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992*, cit., pagg. 4997 e ss., il quale sottolinea che *“l'elemento innovativo che caratterizza la fase amministrativa (...) è, tuttavia, l'obbligo delle parti di sperimentare il tentativo di definizione concordata della controversia, cioè, secondo il linguaggio normativo, la mediazione”*, ritenendo che *“la presentazione di una proposta di mediazione (...) è di fatto obbligatoria, dovendo essere formulata facoltativamente dal contribuente o, in mancanza, obbligatoriamente dall'Amministrazione (come si evince dalla forma indicativa del verbo: “formula”)*”.

Sembra condividere tale lettura della norma in esame anche MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 816, la quale conferma che *“mentre in capo al contribuente è prevista una mera facoltà di formulare una proposta di mediazione, per l'Agenzia delle Entrate, è stata ipotizzata la*

non intenda accogliere il reclamo ovvero la proposta di parte. Si sottolinea, infatti, che il 7° comma prevede che il reclamo “può” contenere una motivata proposta di mediazione, mentre il comma successivo, in riferimento all'attività dell'ufficio, stabilisce che, ove non ricorrano i presupposti per l'annullamento dell'atto impugnato o per l'accoglimento della proposta del contribuente, l'organo destinatario “formula” d'ufficio una proposta di mediazione.

Sebbene la formulazione della norma, utilizzando il verbo all'indicativo, dia adito a simili incertezze interpretative, si ritiene che la tesi prospettata non sia condivisibile, ove si abbia riguardo al complessivo tenore della disposizione stessa ed al principio di buon andamento che deve informare l'azione della pubblica amministrazione.

Non sempre l'Ufficio è nelle condizioni di poter formulare una proposta di mediazione, vuoi perché l'istanza di reclamo si fonda esclusivamente su motivi che mirano all'annullamento integrale dell'atto, vuoi perché comunque non ricorrono i presupposti per la rideterminazione in via di mediazione della pretesa impositiva.

Ed invero, la norma in esame non prevede *tout court* l'obbligo dell'ufficio di formulare una proposta di mediazione, ma subordina tale proposta ad una valutazione della controversia fondata su tre criteri generali:

- a) l'eventuale incertezza della questione controversa;
- b) il grado di sostenibilità della pretesa;
- c) il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Scopo della mediazione non è, dunque, quello di addivenire a tutti i costi alla definizione stragiudiziale della controversia, a prescindere dalle circostanze che caratterizzano il caso concreto sottoposto all'esa-

---

*previsione di un vero e proprio obbligo”.*

me dell'ufficio, come avviene in caso di condono, ove si prevede una riduzione forfetaria stabilita *ex lege* da applicare in ogni caso, senza alcuna valutazione del merito della controversia. Il fine del nuovo istituto è, invece, quello di consentire un esame preventivo della controversia, in modo da evitare un inutile contenzioso e realizzare, alla luce anche degli elementi emersi nella fase amministrativa, la giusta imposizione<sup>235</sup>.

Solo ove ricorrano i presupposti indicati, l'Ufficio tenterà la mediazione; viceversa, dovrà optare per il diniego dell'istanza<sup>236</sup>. Occorre, pertanto, soffermarsi su ciascuno dei criteri appena elencati per comprendere quali sono le valutazioni che l'Agenzia delle entrate svolge per giungere a formulare una proposta di mediazione al contribuente.

In primo luogo, viene in rilievo il parametro dell'eventuale incertezza della questione controversa.

In via di principio, nel nostro ordinamento ogni questione giuridica controversa può dirsi incerta fino a che non intervenga una sentenza passata in giudicato a definirla<sup>237</sup>, non riconoscendosi valore vincolante

---

<sup>235</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 5.4 (“*La valutazione della mediazione*”), ove si chiarisce che “*tale valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso*”, garantendo così una coerenza delle linee di indirizzo seguite sia nella fase di mediazione che nella successiva fase contenziosa.

<sup>236</sup>In tal senso, LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1510.

<sup>237</sup>Com'è noto, l'ordinamento italiano, come tutti gli ordinamenti di *civil law*, si fonda sulla legislazione codificata, sulla base della quale i giudici sono chiamati a decidere ogni singola controversia. Non conosce il principio dello *stare decisis* (o del precedente giurisprudenziale vincolante) proprio degli ordinamenti di *common law*, ove non esiste un diritto codificato ed i giudici decidono sulla base delle sentenze in precedenza pronunciate in merito alla stessa questione controversa.

agli orientamenti giurisprudenziali, come invece avviene negli ordinamenti di *common law*.

Tuttavia, negli ultimi tempi il ruolo della giurisprudenza ha assunto maggior rilievo. È ciò che risulta dal neointrodotta art. 360-*bis* c.p.c. (aggiunto dall'art. 47, 1° comma, lett. *a*), L. 18 giugno 2009, n. 69), il quale prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione “quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa” (art. 360-*bis*, 1° comma, n. 1)<sup>238</sup>.

Alla luce di tale normativa, la Circolare n. 9/E del 2012 ha chiarito che può parlarsi di “*certezza*” della questione di diritto oggetto dell'insorgenza controversia quando sussiste un consolidato orientamento della Corte di cassazione sul punto. In mancanza, la proposta di mediazione può essere giustificata anche da un orientamento delle Commissioni tributarie favorevole alle posizioni espresse dal contribuente in merito alla questione giuridica oggetto della lite, sempre che allo stesso tempo ricorrano anche gli altri due presupposti previsti dall'ottavo

---

<sup>238</sup>In realtà, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno precisato che “il ricorso scrutinato ai sensi dell'art. 360 *bis*, n. 1, c.p.c. deve essere rigettato per manifesta infondatezza e non dichiarato inammissibile, se la sentenza impugnata si presenta conforme alla giurisprudenza di legittimità e non vengono prospettati argomenti per modificarla, posto che anche in mancanza, nel ricorso, di argomenti idonei a superare la ragione di diritto cui si è attenuto il giudice del merito, il ricorso potrebbe trovare accoglimento ove, al momento della decisione della Corte, con riguardo alla quale deve essere verificata la corrispondenza tra la decisione impugnata e la giurisprudenza di legittimità, la prima risultasse non più conforme alla seconda nel frattempo mutata”.

La conformità della sentenza impugnata al diritto vivente va, dunque, valutata alla luce dello stato della giurisprudenza al momento della pronuncia della Suprema Corte, non potendosi valutare al momento della proposizione del ricorso; in considerazione di ciò, le Sezioni Unite hanno ritenuto che, nel caso di specie, non si potrà pronunciare una sentenza di inammissibilità del ricorso, ma di rigetto per manifesta infondatezza.

comma dell'art. 17-*bis* (sostenibilità della pretesa in giudizio ed economicità dell'azione amministrativa).

In tal modo si evita di instaurare un contenzioso di cui si può già prevedere l'esito, definendo la controversia in senso conforme ai principi espressi in materia dalla giurisprudenza di legittimità o di merito.

L'attenzione agli orientamenti giurisprudenziale non costituisce un'assoluta novità nell'ambito degli istituti deflativi del contenzioso, trovando un precedente già nella normativa in materia di autotutela<sup>239</sup>. Inoltre, anche nella prassi possono rinvenirsi ipotesi in cui gli Uffici centrali hanno ritenuto di optare per la rinuncia alla prosecuzione delle liti su determinate questioni controverse, in considerazione dello stato della giurisprudenza di legittimità in materia<sup>240</sup>.

Se l'utilizzo di tale criterio pare assolutamente condivisibile, fa invece discutere il fatto che la stessa Circolare n. 9/E stabilisca che in ogni caso non si avrà luogo alla mediazione laddove la prassi risulti conforme alla posizione assunta nell'atto impugnato, a nulla rilevando un eventuale contrario orientamento della giurisprudenza a cui l'Amministrazione non abbia prestato adesione.

È vero che nel nostro ordinamento non opera il principio dello *stare decisis* e, dunque, l'Agenzia delle entrate non è tenuta a confor-

---

<sup>239</sup>In particolare, l'art. 6, D.m. 11 febbraio 1997, n. 37, prevede la rilevazione, da parte degli Uffici centrali del contenzioso, dei motivi per i quali più frequentemente i ricorsi avverso atti degli uffici periferici sono accolti o respinti dalle Commissioni tributarie, nonché la trasmissione di elenchi delle questioni che più frequentemente sono oggetto di ricorso, con particolare attenzione per i casi di contrasto con la giurisprudenza nazionale e comunitaria.

<sup>240</sup>Si veda, ad esempio, la Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, 13 giugno 2008, n. 45 contenente istruzioni agli uffici per la gestione dei giudizi concernenti la questione dell'assoggettabilità all'IRAP dei lavoratori autonomi a seguito delle sentenze della Corte di Cassazione depositate nel periodo febbraio-aprile 2007, che hanno fissato importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata di cui all'art. 2, D.lgs. n. 446/1997.

marsi alle pronunce giurisprudenziali su casi analoghi, non avendo valore di legge. Tuttavia, appare contrario alla *ratio* della mediazione sancire la prevalenza delle opinioni interpretative espressa dagli organi centrali dell'Agenzia delle entrate, spesso anche datate, rispetto agli orientamenti più recenti della giurisprudenza di legittimità<sup>241</sup>. Coltivare liti solo in virtù di un indirizzo di prassi conforme alle motivazioni dell'atto impugnato, ma contrario alla prevalente giurisprudenza di Cassazione, mal si attaglia alla finalità deflativa propria del neointrodotta istituto. In questi casi, la fase amministrativa del reclamo rischia di diventare un mero onere necessario per accedere alla fase giurisdizionale, non essendovi possibilità di addivenire ad un esito positivo della procedura.

Secondo criterio per valutare un'eventuale mediazione sull'atto impugnato è il grado di sostenibilità o *rating* della pretesa. Mentre il parametro precedente riguardava essenzialmente le questioni di diritto inerenti al provvedimento oggetto di reclamo, questo secondo criterio consente all'Ufficio di esaminare le questioni di fatto su cui lo stesso si fonda, valutando il grado di sostenibilità della prova in giudizio e la fondatezza degli elementi adottati dall'istante.

---

<sup>241</sup>Le stesse perplessità sono state manifestate da LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1510, il quale evidenzia come “quello indicato dalla Circolare n. 9/E dovrebbe essere considerato un criterio generale, come dire “programmatico”, non potendosi impedire agli organismi periferici di risolvere diversamente dall'opinione “ufficiale” dell'Agenzia centrale le questioni ad esse sottoposte, specie se l'opinione interpretativa è risalente nel tempo e superata da recenti orientamenti giurisprudenziali”.

Critico sul punto è anche CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 89, il quale osserva che “in un contesto nel quale è la stessa Amministrazione a far perno sulla disposizione dell'art. 360-bis c.p.c. per proteggersi dagli esiti sfavorevoli conseguenti all'adozione di ricostruzioni giuridiche sconfessate in sede giurisdizionale, appare contraddittorio subordinare l'applicazione di detti principi al loro espresso recepimento amministrativo”.

In tal caso, il funzionario responsabile del procedimento effettuerà una valutazione di opportunità, alla luce della giurisprudenza di merito esistente sulle questioni di fatto sollevate nell'istanza di mediazione, avendo particolare riguardo alle pronunce delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado nella cui circoscrizione ha sede la Direzione provinciale o regionale competente.

Per la corretta e trasparente valutazione del grado di sostenibilità dell'eventuale controversia l'Ufficio si avvale di particolari strumenti ricognitivi dell'esito della controversia e, in particolare, del calcolo del *rating* della controversia stessa<sup>242</sup>.

Infine, il terzo criterio individuato dall'art. 17-*bis* è il principio di economicità dell'azione amministrativa, chiaramente mutuato dall'art. 1, L. 7 agosto 1990, n. 241 (legge sul procedimento amministrativo)<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup>In tal senso, la Circolare n. 9/E del 2012, la quale richiama, per le direttive in merito agli strumenti di calcolo del *rating* della controversia, la Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 26 maggio 2011, n. 22/E, contenente gli indirizzi operativi per la gestione del contenzioso. Quest'ultimo documento di prassi stabilisce che “*le linee guida che devono orientare la gestione del contenzioso consistono nel garantire un’efficace difesa in giudizio strettamente ancorata ai principi di legittimità e imparzialità dell’azione amministrativa, assumendo le esperienze del contenzioso come significativi parametri di misurazione della qualità degli atti impugnati oltre che degli atti in corso di emanazione, in grado di offrire determinanti contributi sia per migliorare gli indici di vittoria sia per sviluppare la tax compliance e l’adesione agli strumenti deflativi del contenzioso*”. Alla luce di tali linee guida, l'Ufficio, prima della costituzione in giudizio (ed ora già in sede di reclamo) dovrà valutare “*il grado o rating di sostenibilità della controversia, al fine di verificare l’eventuale esistenza dei presupposti per l’autotutela o la conciliazione giudiziale (mediazione per le controversie rientranti nell’ambito di applicazione dell’art. 17-*bis*, n.d.r.), totali o parziali*”.

<sup>243</sup>La norma citata, intitolata “*Principi generali dell’attività amministrativa*”, al primo comma stabilisce che “*l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario*”.

Tale principio riguarda l'ottimizzazione delle risorse e dei procedimenti, consistendo nell'impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi. Nel caso specifico, l'applicazione del principio di economicità impone di non coltivare il contenzioso e privilegiare la mediazione, in caso di scarsa sostenibilità della pretesa tributaria e soprattutto laddove vi sia anche il rischio per l'Agenzia di essere condannata al pagamento delle spese di lite ovvero di essere chiamata a rispondere per danni<sup>244</sup>.

La Circolare n. 9/E del 2012 precisa che si tratta di un criterio che non opera autonomamente e non è idoneo da solo a giustificare la mediazione della controversia, ma deve accompagnarsi ai precedenti, costituendo un elemento utile ad avvalorare ulteriormente l'opportunità di addivenire alla mediazione<sup>245</sup>.

La stessa Amministrazione finanziaria ammette, inoltre, in casi eccezionali, sempre nell'ottica deflativa ispiratrice dell'istituto in esa-

---

<sup>244</sup>Sul punto, si segnalano, da ultimo, le seguenti pronunce della giurisprudenza di legittimità: Cass., 23 settembre 2011, n. 19458; Id., 22 settembre 2011, n. 19315, con nota di MARCHESELLI, *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale*, in Giur. trib., 2012, pagg. 34 e ss..

In dottrina, sul tema, si veda anche BOLETTO, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2003, I, pagg. 59 e ss..

<sup>245</sup>Nei primi commenti alla normativa, vi è chi ha evidenziato il fatto che la previsione di tale criterio ha introdotto “*un rilevante elemento di discrezionalità, qual è l'apprezzamento in ordine agli obiettivi di efficienza, economicità e trasparenza dell'azione amministrativa*” (cfr. CANTILLO, *Manovra correttivo (d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992*, cit., pagg. 4997 e ss.).

Tuttavia, la stessa Circolare n. 9/E precisa che la ritenuta sussistenza di ragioni di economicità che consigliano di non coltivare il contenzioso non può da sola giustificare una proposta di mediazione da parte dell'Ufficio, trattandosi “*di criterio che sostanzialmente accompagna i precedenti, in quanto individua, in special modo a fronte di una scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di procedere alla mediazione delle pretese tributarie*”. Si scongiura così il rischio di rimettere eccessivamente la mediazione alla discrezionalità del singolo funzionario responsabile del procedimento.



me, la possibilità di addivenire ad una mediazione parziale, raggiungendo un accordo limitatamente ad una parte della pretesa tributaria<sup>246</sup>

Alla mediazione si applicano, nei limiti della compatibilità, le disposizioni dettate dall'art. 48, D.lgs. n. 546/92, in materia di conciliazione giudiziale.

Sicuramente incompatibili sono le norme che fanno riferimento al processo, in particolare quelle che disciplinano la conciliazione in udienza, su proposta di una delle parti (contribuente o ufficio) o per iniziativa della stessa Commissione tributaria provinciale<sup>247</sup>.

Si applicano, invece, le disposizioni inerenti la conciliazione realizzata in sede extraprocessuale. In particolare, detta disciplina integra quella di cui all'art. 17-*bis* per quanto riguarda le modalità di conclusione e perfezionamento della mediazione.

Ai sensi del 9° comma dell'art. 17-*bis*, il procedimento di mediazione deve concludersi entro il termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. A differenza del termine per presentare reclamo (corrispondente al termine di sessanta giorni previsto dall'art. 21, D.lgs. n. 546/92 per la proposizione del ricorso), quello relativo al pro-

---

<sup>246</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, par. 6.

Tale scelta dell'Amministrazione finanziaria di ammettere una mediazione parziale – fattispecie espressamente prevista nell'ambito della conciliazione dal 1° comma dell'art. 48 – si ritiene conforme alla *ratio* della normativa in esame, la quale “*impone di favorire la definizione quand'anche limitata ad uno dei segmenti della lite, evitando che la divergenza di posizioni sui segmenti residui imponga la litigiosità su eventuali recuperi d'imposta suscettibili di mediazione*” (in tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 76).

<sup>247</sup>Questo tipo di conciliazione si svolge direttamente dinanzi alla Commissione provinciale e non oltre la prima udienza, salva la facoltà per lo stesso collegio di assegnare alle parti un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta in via stragiudiziale (art. 48, 1°, 2° e 4° comma).

cedimento di mediazione non resta sospeso nel periodo feriale, non avendo natura processuale<sup>248</sup>.

*Quid iuris*, invece, nel caso in cui la scadenza del termine di novanta giorni coincida con un sabato o un giorno festivo?

Ci si può interrogare sull'applicabilità al caso di specie dell'art. 155, 4° e 5° comma, c.p.c., che prevede la proroga della scadenza al primo giorno successivo non festivo, anche “*per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza*”<sup>249</sup>.

Si è appena detto che la fase di trattazione della mediazione è una fase amministrativa, alla quale non sono generalmente applicabili le disposizioni sul processo.

Tuttavia, si ritiene di poter ritenere applicabile la disciplina di cui all'art. 155 citato al termine per la conclusione del procedimento di mediazione, alla luce del recente orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in merito alla corretta interpretazione del 5° comma della disposizione in esame. La Suprema Corte precisa, infatti, che per “atti processuali” ai fini della norma *de qua* “*devono intendersi quelli che, sebbene svolti fuori dell'udienza, hanno rilevanza, diretta o indiretta, nel processo, nel senso che il rispetto o no dei*

---

<sup>248</sup>In ragione di ciò, vi è chi suggerisce di notificare dopo l'estate i reclami aventi ad oggetto atti notificati nei mesi di giugno e luglio “*per non sovrapporre i 90 giorni utili alla mediazione con il periodo di sospensione feriale*” (cfr. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pagg. 898 e ss.).

Si applica, invece, la sospensione feriale al termine di trenta giorni ex art. 22, D.lgs. n. 546/92 previsto per la costituzione in giudizio in caso di fallimento della mediazione.

<sup>249</sup>Più precisamente, la norma citata stabilisce al 4° comma che “*se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo*”.

Il comma seguente, introdotto dall'art. 2, 1° comma, lett. f), L. 28 dicembre 2005, n. 263, ha stabilito che “*la proroga prevista dal quarto comma si applica altresì ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato*”.

*termini correlati al loro compimento può determinare, o concorrere a determinare, una decisione giurisdizionale favorevole o sfavorevole per la parte che li compie*<sup>250</sup>.

Anche gli atti della procedura di reclamo e mediazione devono ritenersi attività che, pur svolgendosi fuori dall'udienza, hanno rilevanza diretta nel processo. In particolare il decorso del termine di novanta giorni previsti dall'art. 17-bis per la conclusione del procedimento ha rilevanza processuale nella misura in cui la costituzione in giudizio del contribuente prima della scadenza di tale termine determina l'inammissibilità del ricorso. Allo stesso modo, la costituzione in giudizio tardiva, cioè decorsi trenta giorni dalla conclusione del procedimento stes-

---

<sup>250</sup>Cfr. SS.UU. 1° febbraio 2012, n. 1418, in Il fallimento n. 5/2012, pagg. 552 e ss., con nota di DE SANTIS, *Il termine per la notificazione del ricorso di fallimento*.

Nello specifico, la Suprema Corte si è pronunciata in merito all'applicabilità della proroga di cui al combinato disposto dei commi 4° e 5° dell'art. 155 c.p.c. all'art. 8, 4° comma, l. 20 novembre 1982, n. 890. Si tratta della norma in materia di notificazione di atti a mezzo del servizio postale, che disciplina il perfezionamento della notifica per cd. “*compiuta giacenza*” per l'ipotesi in cui il piego raccomandato non sia ricevuto dal destinatario (per rifiuto, temporanea assenza del destinatario o mancanza, inidoneità o assenza delle persone autorizzate a riceverlo), stabilendo che “*la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore*”.

In merito alla disciplina in esame, le Sezioni Unite hanno precisato che “*l'intero (tradizionale) procedimento di notificazione di atti inerenti al processo (...) si svolge necessariamente “fuori dell'udienza” fino al suo compimento*” e che in particolare il “*Ritiro (...) è certamente qualificabile come “atto processuale” ai sensi del menzionato art. 155, comma 5, costituendo esso, se anteriore al compimento del periodo di “giacenza” di cui alla L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 4, l'altra forma di perfezionamento del procedimento di notificazione eseguito a mezzo del servizio postale, nei casi di mancata consegna del piego al destinatario o alle persone abilitate a riceverlo di cui allo stesso art. 8, comma 2 (...) Pertanto non può esservi dubbio che, nel caso in cui il termine di dieci giorni, di cui alla L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 4, scada nella giornata di sabato, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo, ai sensi del combinato disposto dell'art. 155, commi 4 e 5*”.

so, conduce allo stesso effetto sfavorevole per il contribuente ai sensi dell'art. 22, d.lgs. n. 546/92.

Appare, pertanto, opportuno che, laddove la scadenza del termine di novanta giorni cada in un sabato ovvero in un altro giorno festivo, operi la proroga di diritto di cui all'art. 155 c.p.c., con la duplice conseguenza che:

- si riterrà valido l'accordo di mediazione concluso nel primo giorno utile non festivo successivo ai novanta giorni *de quibus*;
- non si potrà considerare tardiva, e quindi passibile di declaratoria di inammissibilità, la costituzione in giudizio nel caso in cui il contribuente abbia tenuto conto, nel calcolo dei trenta giorni di cui all'art. 22 citato, di tale proroga.

Entro il termine così individuato, dunque, vi sono almeno tre modalità con cui l'Ufficio può addivenire ad un accordo di mediazione, ove ne ricorrano i presupposti.

Se l'istanza presentata dal contribuente è corredata da una proposta di mediazione e l'Agenzia ritiene di aderirvi, ne dà comunicazione, invitando l'istante a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione.

In mancanza di una proposta di parte o laddove la stessa non sia condivisa, l'Ufficio può comunicare al contribuente una propria proposta motivata di mediazione<sup>251</sup>, completa della rideterminazione della pretesa tributaria (imposta, sanzioni ed interessi), con indicazione del nominativo e dei recapiti del funzionario incaricato della procedura, al quale rivolgersi per qualsiasi comunicazione in merito alla conclusione dell'accordo.

---

<sup>251</sup>In particolare, in tal caso si ritiene che debba essere cura dell'Ufficio portare a conoscenza del contribuente la comunicazione contenente la proposta di mediazione con un certo margine di tempo rispetto alla scadenza dei novanta giorni previsti per la conclusione della procedura, in modo da consentirgli di valutare detta proposta con la giusta ponderazione.

Sebbene l'art. 17-*bis* non vi faccia alcun riferimento, l'Agenzia delle entrate, nella Circolare n. 9/E del 2012, ha precisato che l'accordo di mediazione può concludersi non solo sulla base delle argomentazioni contenute nell'istanza e della documentazione allegata<sup>252</sup>, ma anche a seguito di contraddittorio col contribuente<sup>253</sup>. L'instaurazione del contraddittorio, dunque, non costituisce una fase necessaria del procedimento, ma solo una facoltà esercitabile dall'Ufficio<sup>254</sup>, ove dal mero controllo documentale non ravvisi i presupposti per formulare immediatamente una proposta di rideterminazione della pretesa.

Come già chiarito in via generale per il procedimento di mediazione, anche al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente ovvero a mezzo di difensore munito di procura. Il contraddittorio deve concludersi possibilmente in un unico incontro ed il relativo esito è riportato in apposito verbale, che dev'essere sottoscritto dal con-

---

<sup>252</sup>Nel caso in cui, prima della notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione, l'Ufficio terrà in considerazione la documentazione già acquisita in tale sede, integrata dai motivi di ricorso e dall'ulteriore documentazione all'epoca non disponibile o comunque non esibita.

<sup>253</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 6.1 (*“Il contraddittorio con il contribuente”*).

Secondo CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit., pagg. 1448-9, l'instaurazione del contraddittorio anche in sede di reclamo potrebbe trovare un riferimento normativo nell'art. 6, D.lgs. n. 218/97 in materia di accertamento con adesione, che al 4° comma contiene la previsione dell'invito a comparire. Non altrettanto pertinente appare il riferimento all'art. 32, 1° comma, n. 2, D.p.r. n. 600/73, che riguarda l'invito a comparire funzionale ad un accertamento ancora non formalizzato.

<sup>254</sup>Come già precisato in via generale per le comunicazioni endoprocedimentali, anche per l'invito al contraddittorio non sono richieste formalità di sorta, non ricorrendo particolari esigenze di conoscenza legale della comunicazione. In particolare, si ritiene che l'invito può essere trasmesso anche per posta elettronica ordinaria, laddove indicata nell'istanza.

Non è previsto neppure un particolare contenuto per l'invito, essendo sufficiente che lo stesso contenga l'indicazione della data e del luogo di comparizione con specifico riferimento all'istanza di reclamo.

tributente (o dal suo difensore) e, per l'Ufficio, dal dirigente ovvero dal funzionario incaricato della procedura.

Si applica anche per la mediazione la riduzione delle sanzioni prevista dal sesto comma dell'art. 48, D.lgs. n. 546/92, secondo cui *“in caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima”*, purché non sia *“inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*.

L'Agenzia delle entrate ha previsto la possibilità di proporre la riduzione delle sanzioni anche nelle ipotesi in cui non vi siano margini per una riduzione della pretesa impositiva, concludendo un accordo che conferma integralmente il tributo contestato e ridetermina esclusivamente la pretesa sanzionatoria nella misura del 40 per cento delle somme irrogate nel provvedimento impugnato<sup>255</sup>, alla stessa stregua di quanto già avviene in sede di conciliazione giudiziale<sup>256</sup>.

In tal caso, l'Ufficio esplicherà le ragioni della conferma della pretesa impositiva, in modo da dissuadere il contribuente dall'insistere in giudizio ed indurlo ad aderire alla mediazione, anche in considerazione del rischio di condanna alle spese processuali di cui si dirà meglio innanzi.

La possibilità di una mediazione con sola riduzione delle sanzioni è da escludere nelle ipotesi in cui tale riduzione sarebbe più elevata di

---

<sup>255</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 6.2.

<sup>256</sup>Così la Circolare Ministero delle finanze – Dipartimento Entrate Affari Giuridici, Serv. II, 18 dicembre 1996, n. 291/E, che afferma la legittimità di *“un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate”*, precisando che *“in simili fattispecie la valutazione dell'opportunità di conciliare sia da esaminare caso per caso”*.

quella di cui il contribuente avrebbe beneficiato in caso di acquiescenza al provvedimento impositivo in una precedente fase amministrativa (ad esempio, in caso di iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale *ex art. 36-ter*, D.p.r. n. 600/73<sup>257</sup>).

Il procedimento si conclude con la sottoscrizione per accettazione del verbale di contraddittorio ovvero della proposta formulata da una delle parti<sup>258</sup>. Se la sottoscrizione di entrambe le parti non è contestuale, la data di conclusione del procedimento coincide con quella dell'ultima sottoscrizione.

Il contribuente può attribuire al difensore, con procura alle liti o con atto separato, anche il potere di concludere la mediazione e, dunque, di sottoscriverla, ma può anche conferire procura speciale *ex art. 63*, D.p.r. n. 600/73 a terzi ai fini della rappresentanza nell'ambito della mediazione e della sottoscrizione dell'accordo.

L'accordo deve contenere l'indicazione specifica delle somme dovute in virtù della mediazione, relativamente a imposte, sanzioni ed interessi, nonché le dettagliate modalità di versamento delle stesse.

Per quanto attiene al pagamento degli importi così liquidati, si fa riferimento alla disciplina prevista nell'art. 48, D.lgs. n. 546/92 in ma-

---

<sup>257</sup>L'art. 13, D.lgs. n. 471/97 prevede che nei casi di liquidazione della maggiore imposta *ex art. 36-ter*, D.p.r. n. 600/73 si applica la sanzione del 30% delle somme dovute. Se il contribuente effettua il pagamento entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al 4° comma dell'art. 36-ter le sanzioni sono ridotte ai due terzi (cioè al 20% delle somme dovute).

Invece, l'applicazione della riduzione delle sanzioni di cui all'art. 48, D.lgs. n. 546/92 (40% della sanzione comminata) porterebbe ad una sanzione pari al 12% delle somme dovute.

<sup>258</sup>La sottoscrizione implica l'adesione alla proposta di mediazione formulata nel verbale ovvero nella proposta. Non si avrà adesione nel caso in cui il contribuente aggiunga in sede di accettazione elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta. In tal caso, secondo la regola generale di cui all'art. 1326 c.c., deve ritenersi che l'accettazione non conforme alla proposta equivale a nuova proposta.

teria di conciliazione e richiamata dall'ottavo comma dell'art. 17-*bis*. In particolare, occorre far riferimento alle disposizioni di cui ai commi 3 e 3-*bis*, sicuramente applicabili, in quanto compatibili, anche al procedimento di mediazione.

Alla luce della norma richiamata, deve ritenersi che l'accordo di mediazione, come il processo verbale di conciliazione, costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute a titolo di imposta, sanzioni ed interessi, ivi espressamente indicate.

Il versamento può avvenire in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo<sup>259</sup>, e dev'essere effettuato con modello F24, anche tramite compensazione ai sensi dell'art. 17, D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241<sup>260</sup>, utilizzando i codici tributi appositamente istituiti con la Risoluzione n. 37/E del 19 aprile 2012<sup>261</sup>.

---

<sup>259</sup>In considerazione della soglia di valore prevista per l'accesso alla mediazione (20.000 euro), non potrà mai applicarsi la maggiore rateizzazione (fino a dodici rate trimestrali) previste nel caso in cui le somme dovute siano superiori a 50.000 euro.

<sup>260</sup>La norma citata consente, in sede di versamento unitario, la cd. “*compensazione orizzontale*” delle imposte dovute, nonché dei contributi dovuti all'Inps e della altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con i crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche, entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

<sup>261</sup>Cfr. Risoluzione Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Servizi al Contribuente, 19 aprile 2012, n. 37/E, la quale ha precisato che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 marzo 2012 sono state estese, in attuazione dell'art. 2 del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 novembre 2011, le modalità di versamento di cui all'art. 17, D.lgs. n. 241/97, alle imposte di bollo, di registro, sulle successioni e donazioni, ipotecaria, catastale, all'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale su contratti di locazione finanziaria di immobili, alla tassa ipotecaria e alla tassa sulle concessioni governative, limitatamente, tra l'altro, all'istituto del reclamo e della mediazione.

In ogni caso, sarà cura della Direzione provinciale o regionale competente specificare nell'accordo di mediazione come compilare il modello F24 di pagamento delle somme dovute, indicando precisamente come riempire i campi



Sul punto, da ultimo il D.l. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, nella L. 6 giugno 2013, n. 64, ha introdotto la possibilità per il contribuente di utilizzare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati al 31 dicembre 2012 nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, per somministrazioni, forniture e appalti, per compensare le somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario, tra cui è compresa la mediazione<sup>262</sup>.

Dalle somme dovute va scomputato quanto eventualmente già versato dal contribuente in esecuzione dell'atto impugnato.

La mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione, come previsto dal terzo comma dell'art. 48, D.lgs. n. 546/92.

In caso di reclamo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, invece, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo<sup>263</sup>.

---

“*codice ufficio*”, “*codice atto*”, “*codice tributo*” e “*anno di riferimento*”, in modo da non indurre in errore il contribuente.

<sup>262</sup>Così, in sintesi, il nuovo art. 28-*quater*, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, rubricato “*Compensazioni di crediti con somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario*”, il quale rimette ad un Decreto del Ministero delle finanze la fissazione dei termini e delle modalità attuative della norma.

<sup>263</sup>Non occorre, invece, la contestuale erogazione dell'importo riconosciuto in sede di mediazione. Sul punto, si veda quanto già detto al paragrafo 4.1 del presente capitolo e nelle note 157 e 158, circa il diritto del contribuente, che non si veda erogato il rimborso riconosciuto, di adire il giudice ordinario per ottenere la condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle somme dovute.

In merito alle modalità di versamento delle somme dovute, opera anche il comma 3-*bis* dell'art. 48 citato, secondo cui *“in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo”*.

Dunque, il mancato pagamento delle rate successive alla prima, se non sanato entro il termine di pagamento della rata successiva a quella insoluta, comporta l'iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e l'applicazione della sanzione prevista per tardivo pagamento dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97 raddoppiata (dunque, nella misura del 60% delle residue somme dovute a titolo di imposta).

Tale norma non opera se l'importo versato è lievemente inferiore rispetto a quello dovuto ed il contribuente sana l'errore<sup>264</sup> anche oltre il termine sopra indicato ovvero in caso di lieve ritardo nel pagamento ed altre minime irregolarità, in virtù *“dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo”*<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup>In tal caso, l'Ufficio valuta la scusabilità dell'errore secondo quanto stabilito al punto 14 della Circolare Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 24 ottobre 2011, n. 48/E in materia di definizione delle liti fiscali pendenti *ex art. 39, 12° comma, D.l. 6 luglio 2011, n. 98*. Tale documento di prassi stabilisce che *“l'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti”* e sussistono *“condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo”*.

<sup>265</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 2012, punto 7.1.

*Quid iuris*, invece, nel caso in cui nel termine di venti giorni dalla conclusione dell'accordo il contribuente non provveda a versare l'intero importo dovuto ovvero la prima rata?

Come abbiamo visto, la mediazione si intende conclusa per effetto dell'accordo sottoscritto dalle parti e si perfeziona col pagamento nel termine suindicato. Ne deriva che la conclusione della mediazione impedisce la conversione del reclamo in ricorso. Tuttavia, laddove il contribuente non effettui il versamento nel termine di venti giorni, il mancato perfezionamento della mediazione comporta la reviviscenza del provvedimento originario, il quale torna a produrre i suoi effetti.

Pertanto, il contribuente potrà decidere di agire in giudizio, costituendosi nel termine di cui all'art. 22, D.lgs. n. 546/92, ovvero desistere dal contenzioso. In questo caso, verificati il mancato pagamento delle somme rideterminate in sede di mediazione e la mancata costituzione in giudizio nei termini, l'Ufficio provvederà all'iscrizione a ruolo delle somme dovute in virtù del provvedimento oggetto di reclamo divenuto definitivo<sup>266</sup>.

### **4.3. Il diniego**

Nel caso in cui non ricorrano le condizioni per accogliere l'istanza di reclamo né per addivenire alla mediazione della controversia, il procedimento di reclamo si conclude con la comunicazione di un atto di diniego al contribuente.

---

<sup>266</sup>Diversamente, in dottrina, vi è chi ha sostenuto che la conclusione della mediazione impedisce la conversione del reclamo in ricorso e, quindi, in caso di omesso pagamento nei termini, non si riapre la strada di accesso alla tutela giurisdizionale, determinandosi la definitività del provvedimento reclamato (in tal senso, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit. pag. 926).

Vale altresì come diniego dell'istanza la mancata notifica di alcun provvedimento nel termine di novanta giorni previsto per la conclusione del procedimento. L'art. 17-*bis*, infatti, non prevede un obbligo di dare comunicazione in merito all'esito del reclamo. Tuttavia, si ritiene che è nell'interesse dell'Amministrazione finanziaria provvedere sempre attraverso un diniego espresso, in modo da esplicitare le ragioni su cui la decisione si fonda ed evitare quindi la condanna al pagamento delle spese processuali in caso di soccombenza<sup>267</sup>.

Il diniego dev'essere motivato, deve cioè indicare dettagliatamente le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa tributaria, non superate dalle argomentazioni esposte nell'istanza di reclamo. Nella prassi, l'Agenzia delle entrate usa notificare al contribuente una comunicazione di diniego con allegata bozza di controdeduzioni, che anticipa le difese dell'Ufficio per il caso in cui il contribuente decida di costituirsi in giudizio. Nell'atto saranno anche descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione e la relativa conclusione, per consentire al giudice la valutazione in merito alle spese di lite di cui all'ultimo comma dell'art. 17-*bis*.

Si precisa che il diniego non costituisce un atto autonomamente impugnabile, in quanto avverso la decisione dell'Amministrazione finanziaria il contribuente è già tutelato dalla facoltà di costituirsi in giudizio mediante deposito del ricorso relativo al provvedimento oggetto di reclamo, insistendo così in via giurisdizionale per il suo annullamento.

---

<sup>267</sup>Anche MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, cit., pag. 1188, osserva che l'opzione dell'Amministrazione per l'inerzia “*potrebbe non rimanere priva di conseguenze, quanto meno sul versante delle spese legali: se l'ufficio perdesse la controversia, sarebbe tenuto a pagare anche le spese della fase di mediazione*”.

In virtù dell'automatica conversione del reclamo in ricorso, all'esito della procedura amministrativa, oggetto di impugnativa resta sempre l'atto impositivo originario e *petitum* resta sempre l'annullamento dello stesso, non dell'eventuale provvedimento di diniego.

Nel corso del giudizio, peraltro, sarà oggetto di esame anche il corretto espletamento del procedimento di mediazione; in caso di soccombenza dell'Ufficio, la Commissione tributaria provinciale disporrà anche la condanna alle spese di lite maggiorate delle spese del procedimento ai sensi del 10° comma dell'art. 17-*bis*.

## **5. L'eventuale instaurazione del giudizio**

Il 9° comma dell'art. 17-*bis* contiene la disciplina relativa all'eventuale costituzione in giudizio del contribuente. Tale norma prevede, infatti, la conversione del reclamo in ricorso e la produzione dei relativi effetti nel caso in cui nel termine di novanta giorni previsto per la conclusione del procedimento non vi sia stato l'accoglimento integrale del reclamo, né sia stata conclusa la mediazione.

In tali casi il contribuente ha la facoltà di costituirsi in giudizio, depositando il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale competente, a pena di inammissibilità, nel termine di trenta giorni di cui all'art. 22, D.lgs. n. 546/92. Come già precisato, a tale termine, di natura processuale, si applica la sospensione feriale di cui all'art. 1, L. n. 742/1969.

Circa la decorrenza del predetto termine di costituzione in giudizio del ricorrente, la norma di cui al 9° comma citato individua un diverso *dies a quo* a seconda dell'esito del procedimento amministrativo.

Se nel termine di novanta giorni non è stato notificato alcun provvedimento di accoglimento né è stato concluso un accordo di mediazione, il termine di trenta giorni decorre dal giorno successivo al compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza di reclamo da parte della Direzione provinciale o regionale competente (1° e 2° periodo)<sup>268</sup>.

In caso di rigetto dell'istanza, il *dies a quo* coincide col giorno successivo a quello del ricevimento del provvedimento di diniego da parte del contribuente (3° periodo). Se, nel termine di novanta giorni, detto provvedimento, benché sottoscritto dall'Ufficio, non sia ancora pervenuto al contribuente secondo le modalità innanzi illustrate<sup>269</sup>, vale la regola precedente: il termine di trenta giorni, dunque, decorrerà dal giorno seguente a quello della scadenza del termine del procedimento e non da quello successivo in cui il contribuente ha ricevuto detta comunicazione.

In caso di accoglimento parziale dell'istanza, i termini di costituzione del ricorrente e del convenuto decorreranno dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale (4° periodo).

I più attenti in dottrina hanno rilevato come il 9° comma dell'art. 17-*bis*, per quanto riguarda i provvedimenti di accoglimento totale o parziale, faccia espresso riferimento alla “*notifica*” di tali atti al fine dell'individuazione del *dies a quo*, mentre in caso di diniego prevede

---

<sup>268</sup>Di seguito il testo dell'art. 17-*bis*, 9° comma, 1° e 2° periodo: “*Decorso novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data*”.

<sup>269</sup>Si deve ritenere ammissibile la possibilità di concludere il procedimento anche dopo il decorso del termine di novanta giorni, se il contribuente non si è ancora costituito in giudizio, in virtù del potere di autotutela dell'Ufficio, spettante anche rispetto a provvedimenti divenuti definitivi, specie nel caso in cui emerga un profilo di errore nella valutazione dell'istanza.

che i termini di cui agli artt. 22 e 23 decorrono dal “ricevimento” della comunicazione<sup>270</sup>.

Tuttavia, tale differenza è superata dalla prassi<sup>271</sup>, la quale prevede per la comunicazione di tutti gli atti conclusivi della procedura (sia provvedimento di accoglimento che diniego dell'istanza) l'utilizzo della posta elettronica certificata o anche ordinaria ovvero del numero di fax indicato dall'istante, al fine di garantire la maggiore speditezza della procedura.

La stessa regola vale nel caso in cui l'Ufficio conclude il procedimento di reclamo con un provvedimento di accoglimento parziale: se detto atto è notificato al contribuente prima della scadenza dei novanta giorni, dal giorno successivo a tale notifica sarà calcolato il termine utile per il deposito del ricorso.

In relazione alla anticipata conclusione del procedimento di reclamo e mediazione, nelle ipotesi di rigetto o accoglimento parziale, parte della dottrina ha evidenziato un profilo di disuguaglianza rispetto ai contribuenti destinatari di provvedimenti impositivi non rientranti nell'ambito di applicazione di cui all'art. 17-*bis*. Si osserva, infatti, come normalmente il contribuente ha la possibilità di addivenire alla conciliazione della controversia, ai sensi dell'art. 48, entro l'udienza di primo grado e può altresì formulare più proposte di conciliazione (sempre entro detto termine), laddove la prima non abbia esito positivo. Viceversa, per le liti sottoposte alla procedura di reclamo, decorso

---

<sup>270</sup>In tal senso, CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit., pag. 1444.

<sup>271</sup>Il punto 9 della Circolare n. 9/E del 2012 stabilisce, infatti, che “*per esigenza di speditezza e celerità del procedimento amministrativo di mediazione, il provvedimento di accoglimento o il diniego dell'istanza potrà essere più sollecitamente portato a conoscenza del contribuente avvalendosi dei recapiti di posta elettronica ordinaria o fax indicati dall'istante*”.

il termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza è inibito sia alle parti sia al giudice la possibilità di giungere ad un successiva conciliazione della controversia (in tal senso si parla di “*conciliazione in termine fisso*”). A maggior ragione, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disponga anticipatamente il diniego o l'accoglimento parziale del ricorso, il reclamante non potrà usufruire neppure del termine fisso di cui all'art. 17-*bis* per effettuare un'ulteriore proposta di mediazione<sup>272</sup>.

In ogni caso, le criticità sopra evidenziate sono state, da ultimo, superate dalle modifiche introdotte dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (cd. legge di stabilità 2014), che ha abrogato il 3° ed il 4° periodo del 9° comma dell'art. 17-*bis*, prevedendo in via generale che “*ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali*”.

Ne deriva che, per gli atti notificati a partire dal 2 marzo 2014 (sessantesimo giorno dall'entrata in vigore della nuova normativa), il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente di cui all'art. 22, D.lgs. n. 546/92 decorrerà sempre dalla scadenza del termine di conclusione del procedimento, cioè dal novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza<sup>273</sup>.

---

<sup>272</sup>Cfr. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 78-80, il quale così conclude: “*affinché la mediazione possa corrispondere alla conciliazione sotto il profilo delle occasioni per pervenire ad una definizione della pretesa impositiva, occorre che l'Amministrazione si astenga dal respingere espressamente il reclamo, evitando che si producano gli effetti del nono comma della norma*”.

<sup>273</sup>Così il comma 611, lett. a), n. 3), dell'art. 1 della L. 147/2013. Tale normativa sarà applicabile “*agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge*” (lett. b) del medesimo comma 611), e quindi per gli atti notificati a partire dal 2 marzo 2014.

Ne deriva che, per le istanze di reclamo notificate da tale data, il termine di trenta giorni per il deposito del ricorso di cui all'art. 22, D.lgs. 546/92, dovrà decorrere in ogni caso trascorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo,



La Circolare n. 9/E del 2012 precisa che il ricorso depositato in segreteria deve risultare conforme all'istanza di reclamo. Ciò in applicazione analogica del 3° comma dell'art. 22, D.lgs. n. 546/92, il quale prevede la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito alla parte resistente, a pena di inammissibilità. Benché l'art. 17-bis rinvii espressamente solo al termine di cui al 1° comma dell'art. 22 e alla disciplina di cui al 4° comma della stessa norma (relativo al deposito dei documenti unitamente al ricorso), si ritiene applicabile anche la disposizione contenuta nel 3° comma. In virtù della conversione del reclamo in ricorso, in caso di esito negativo del procedimento amministrativo, all'atto di reclamo devono applicarsi tutte le norme dettate per il ricorso, in quanto compatibili.

Tale circostanza potrebbe determinare delle criticità nell'ipotesi di annullamento parziale, ove il contribuente che voglia comunque proseguire la lite non potrà modificare o integrare il contenuto del ricorso rispetto ai motivi di impugnazione formulati in sede di presentazione dell'istanza di reclamo.

Tuttavia, si ritiene che ciò non determini un pregiudizio alla difesa del contribuente, in ragione del fatto che l'accoglimento parziale comporta solamente una riduzione quantitativa della pretesa, non una riqualficazione dei fatti, né una modifica della motivazione dell'atto impositivo<sup>274</sup>; pertanto, i motivi di ricorso originariamente formulati a prescindere dall'esito della procedura amministrativa e, in particolare, dall'eventuale anticipato ricevimento o notifica della comunicazione di rigetto o di accoglimento parziale.

<sup>274</sup>In tal senso BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 370, il quale osserva che “*se intende pervenire a questo risultato, l'Agenzia delle entrate dovrà ritirare l'atto e sostituirlo*”.

In tema di autotutela cd. sostitutiva, si rinvia, *ex plurimis*, a ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008; BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2004, pagg. 43 e ss.; LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accerta-*

nell'esemplare di ricorso notificato a suo tempo all'Amministrazione finanziaria saranno ancora in parte spendibili anche a seguito dell'annullamento parziale dell'atto impugnato, rimanendo inutili ai fini processuali quelli che hanno condotto a tale risultato in via amministrativa.

Alla luce dell'intervenuto accoglimento parziale, dunque, il giudice, pur attenendosi alla domanda del ricorrente come originariamente formulata, dovrà dichiarare l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46, D.lgs. n. 546/92 per la parte oggetto di annullamento in sede di reclamo, pronunciandosi nel merito per la parte della pretesa ancora in essere<sup>275</sup>.

L'obbligo di conformità non esclude la possibilità per il ricorrente di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, ai sensi degli articoli 24 e 32, D.lgs. n. 546/92. Tuttavia, si ritiene che detta facoltà deve essere limitata all'approfondimento dei motivi già esposti in sede di ricorso ed al deposito di documenti di cui il contribuente sia eventualmente venuto in possesso successivamente

---

*menti e autotutela tributaria (postilla)*, in Riv. dir. trib., 2003, II, pagg. 909 e ss..

Lo stesso Autore, in un altro articolo (*Dal reclamo al processo*, cit., pag. 843) prospetta anche la possibilità per l'Ufficio di incidere sull'impianto motivazionale dell'atto impositivo nel contesto della mediazione, e quindi “*solo su contestuale acquiescenza del contribuente*”.

Osserva, invece, CORASANITI (*Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 30) che, laddove l'Amministrazione finanziaria dovesse illegittimamente procedere, in sede di accoglimento parziale, ad una diversa qualificazione dei fatti o ad una modifica della motivazione, “*la posizione giudiziale del ricorrente/reclamante sarebbe irrimediabilmente pregiudicata*”, non rientrando tale fattispecie neppure nell'ambito di applicazione della disciplina dei motivi aggiunti di cui all'art. 24, 2° comma, D.lgs. n. 546/92. In tal caso, prospetta come soluzione “*quella di ritenere la decisione amministrativa di annullamento parziale dell'atto impositivo (...) come una sorta di “nuovo” atto impositivo, sostitutivo del precedente, come tale autonomamente impugnabile e, a quel punto, censurabile anche sotto il profilo dell'illegittimo esercizio del potere di autotutela sostitutiva*”.

<sup>275</sup>Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit. pagg. 57-58.

alla conclusione della procedura amministrativa. Apparirebbero, infatti, contrarie allo spirito del nuovo istituto deflativo del contenzioso<sup>276</sup> nonché ai principi di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10, L. n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente) strategie difensive in ragione delle quali deliberatamente si riservasse l'esposizione di alcuni motivi di ricorso e la produzione della documentazione nella successiva fase processuale.

Al momento della costituzione in giudizio del contribuente, come già specificato, si realizza altresì il presupposto per il versamento del contributo unificato<sup>277</sup>.

Anche per la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate si applica la normativa generalmente prevista dall'art. 23, D.lgs. n. 546/92. Dunque, la parte resistente dovrà costituirsi, depositando le proprie controdeduzioni, entro sessanta giorni dal momento in cui *“il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale”*.

In caso di reclamo, considerato che l'istanza produce gli effetti del ricorso solo all'esito (negativo) della procedura amministrativa, è da tale momento che decorre il termine per la costituzione della parte resistente, così come quello previsto all'art. 22, D.lgs. n. 546/92 per il deposito del ricorso.

Laddove il contribuente abbia proposto il ricorso senza avviare e svolgere la preventiva fase amministrativa, in sede di controdeduzioni

---

<sup>276</sup>In tal senso PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 77, il quale pure sostiene che *“non v'è alcuna preclusione alla produzione di ulteriori documenti nella successiva fase processuale, ma sarebbe contrario ai principi di buona fede e correttezza ex art. 10 della L. n. 212/2000, oltre che di celerità ed efficienza della tutela giurisdizionale ritraibili dall'art. 111 Cost., riservare alla sede giudiziale le prove che potrebbero assumere rilievo decisivo ai fini della condivisione della tesi difensiva del privato”*.

<sup>277</sup>Si veda il paragrafo 1.3 del presente capitolo.

sarà senz'altro cura dell'Ufficio, come evidenziato nella Circolare n. 9/E del 2012, rilevare l'inammissibilità del ricorso ai sensi del 2° comma dell'art. 17-*bis*<sup>278</sup>.

## 6. Il regime delle spese di lite

In relazione alle controversie instaurate a seguito dell'infruttuoso svolgimento del procedimento di mediazione e reclamo, il 10° comma dell'art. 17-*bis* prevede una peculiare disciplina in merito alla pronuncia sulle spese del giudizio.

La disposizione appena citata stabilisce, infatti, che *“la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo”* e che *“fuori dai casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”*.

Tale norma prevede, dunque, un rimborso delle spese del procedimento di mediazione, legislativamente fissato nella misura forfetaria del 50 per cento delle spese di lite, e stabilisce un peculiare criterio anche per la pronuncia sulla compensazione delle spese, al di fuori delle ipotesi di soccombenza reciproca. Queste previsioni costituiscono un

---

<sup>278</sup>In ogni caso, anche laddove l'Agenzia non dovesse eccepire il predetto vizio, si rammenta che l'inammissibilità *“è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*.

Parte della dottrina, tuttavia, ritiene che la fattispecie illustrata non integri un'ipotesi di inammissibilità, bensì di improcedibilità.

ulteriore deterrente a sottovalutare la funzione deflativa del contenzioso assolta dal procedimento di mediazione<sup>279</sup> e mirano a scoraggiare comportamenti poco collaborativi del contribuente, che potrebbe assolvere l'onere di instaurare il procedimento amministrativo senza un'effettiva intenzione di definire la controversia.

Detta disciplina va ad integrare quella prevista in via generale dall'art. 15, D.lgs. n. 546/1992, che conferma per il processo tributario il principio di soccombenza di cui all'art. 91 c.p.c. e richiama espressamente l'art. 92, 2° comma, c.p.c. in materia di compensazione delle spese, ammettendola, oltre che nei casi di soccombenza reciproca, nelle ipotesi in cui “*concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni*”<sup>280</sup>, *esplicitamente indicate nella motivazione*”.

La prima previsione, riguardante il rimborso delle spese del procedimento del reclamo, attiene alla sola ipotesi in cui, a seguito dell'esito negativo della procedura amministrativa, il reclamo si trasforma in ricorso e si giunge, quindi, ad una pronuncia sulla questione controversa.

Nulla, invece, è stato previsto per la diversa ipotesi in cui il procedimento si concluda con l'accoglimento dell'istanza ovvero in media-

---

<sup>279</sup>In tali termini si esprime la Circolare n. 9/E del 2012, punto 10.3, a commento della disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 17-*bis*.

<sup>280</sup>Così nel testo da ultimo modificato ad opera dell'art. 45, 11° comma, L. 18 giugno 2009, n. 69, che ha sostituito la precedente locuzione “*altri giusti motivi*” nel tentativo di restringere la cerchia delle ipotesi nelle quali il giudice può pronunciarsi per la compensazione delle spese, in deroga al principio della soccombenza.

In particolare, si ritiene che la compensazione delle spese di lite possa essere giustificata, al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, in ragione della peculiarità delle questioni in fatto ed in diritto, ovvero della assenza o non uniformità delle pronunce giurisprudenziali in merito alla questione controversa o ancora in considerazione dell'oggettiva difficoltà di interpretazione della normativa da applicare alla *res litigiosa* (*amplius* TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 224-226).

zione, con la conseguenza che in tali casi resteranno a carico del contribuente le spese legali eventualmente sostenute per farsi assistere da un difensore tecnico nella procedura amministrativa<sup>281</sup>.

Tale soluzione appare coerente nell'ipotesi di mediazione, assimilabile nel processo all'ipotesi di soccombenza parziale, per la quale è prevista la compensazione delle spese.

Più discutibile è, invece, la mancata previsione di un rimborso spese da parte dell'Agenzia delle entrate nei casi in cui, a seguito del procedimento di reclamo, la stessa provveda all'annullamento integrale dell'atto impugnato, riconoscendo fondate le ragioni sostenute dal contribuente<sup>282</sup>.

Peraltro, tale disciplina non risulta neppure coerente con quella prevista dall'art. 46, D.lgs. n. 546/92 in caso di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. Il 3° comma della norma appena citata, infatti, secondo cui *“le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate”*, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo per violazione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., nella parte in cui prevede la compensazione delle spese nell'ipotesi di cessazione della materia del contendere, derogando senza alcuna giustificazione al principio di responsabilità per le spese di giudizio previsto anche nel processo tributario<sup>283</sup>. In ragione di tale intervento della Consulta, si ritiene che anche

---

<sup>281</sup>Circa la necessità dell'assistenza tecnica nell'ambito del procedimento di reclamo e mediazione, si rinvia a quanto detto nel paragrafo 1.1 del presente capitolo.

<sup>282</sup>Tale ipotesi è assimilabile a quella in cui il contribuente ottiene l'annullamento dell'atto impositivo a seguito di istanza di autotutela. Anche in tal caso, pur vedendosi riconosciute integralmente le proprie ragioni, la normativa in materia non prevede alcun rimborso a carico dell'Ufficio.

<sup>283</sup>Il riferimento è alla sentenza della Corte costituzionale 12 luglio 2005, n. 274, ove si afferma che *“la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si*

in caso di ritiro dell'atto in forza di autotutela in pendenza di giudizio, operi il principio di “*soccombenza virtuale*”, con conseguente condanna dell'Ufficio che si è tardivamente attivato per l'annullamento del provvedimento impugnato, salvo che ricorrano le “*gravi ed eccezionali ragioni*” di cui all'art. 92, 2° comma, c.p.c.<sup>284</sup>.

E' pur vero che il reclamo costituisce una fase amministrativa, e non contenziosa, e perciò l'accoglimento integrale dell'istanza non è *in toto* assimilabile all'ipotesi appena richiamata dell'annullamento dell'atto in via di autotutela in pendenza di giudizio, non essendo ancora pendente la lite. Ed anzi, proprio al fine di sottrarsi alla condanna alle spese di lite in caso di successiva instaurazione della controversia, l'Ufficio sarà ulteriormente incentivato alla risoluzione in via amministrativa, provvedendo all'annullamento dei provvedimenti illegittimamente emessi.

---

*traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio”.*

Si osserva, peraltro, come tale disciplina appare altresì in contrasto con quella prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, ove è previsto che “*il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese*” (art. 23, 7° comma, L. 6 dicembre 1971, n. 1034, ora sostituito dall'art. 26, D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, il quale opera un espresso rinvio alle sole ipotesi di compensazione delle spese previste dall'art. 92 c.p.c.).

<sup>284</sup>Lo stesso principio opera in caso di rinuncia al ricorso da parte del contribuente, come peraltro espressamente sancito dall'art. 44, 2° comma, primo periodo, D.lgs. n. 546/92, secondo cui “*il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro*”.

Nondimeno, vi è chi ritiene la disposizione esaminata troppo sbilanciata a favore dell'Agenzia delle entrate<sup>285</sup>, legittimando il sostenimento di un ingiusto onere da parte del contribuente, il quale, a fronte della notifica di un atto erroneamente emesso dall'ente impositore, sarà costretto ad attivarsi per l'annullamento dell'atto illegittimo e, nella maggior parte dei casi, a ricorrere all'assistenza di un professionista, senza ottenere alcun ristoro delle spese per tale ragione sostenute. Per tale ragione, alcuni hanno anche prospettato la possibilità di instaurare un giudizio al solo fine di una pronuncia sulle spese sostenute per il procedimento di reclamo<sup>286</sup>.

Rispetto alla normativa comune appena richiamata, inoltre, l'ultimo comma dell'art. 17-*bis* prevede un diverso criterio giustificativo della pronuncia di compensazione delle spese di lite, in caso di controversie mediabili, ammettendola ove ricorrano “*giusti motivi*” che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione. Dunque, secondo tale normativa, ai fini della decisione sulle spese

---

<sup>285</sup>In tal senso, PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 87, il quale ritiene che con tale disciplina “*il legislatore abbia preferito agevolare tale attività (di autotutela), nel primario interesse dell'Agenzia delle Entrate (...), ancorché a tutto discapito delle ragionevoli aspettative del contribuente destinatario di un atto impugnabile illegittimo o carente di fondamento*”.

<sup>286</sup>Cfr., CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, cit., il quale osserva che la lacuna dell'art. 17-*bis* in relazione ad una possibile statuizione amministrativa in punto di spese produce “*un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che abbiano ottenuto l'annullamento già in fase amministrativa e coloro i quali l'abbiano conseguita solo nella fase giurisdizionale, tanto più che in entrambi i casi è richiesta l'assistenza tecnica (e dunque il contribuente ne anticipa i costi)*”.

Ed invero, se anche, come abbiamo sostenuto, non ricorre nel procedimento di reclamo un vero e proprio obbligo di assistenza tecnica, è anche vero che l'assistenza di un professionista spesso risulta necessitata in ragione del particolare tecnicismo che caratterizza la materia tributaria, di cui il contribuente medio non è padrone. Sarebbe, pertanto, del tutto iniquo onerare il contribuente di costi derivanti da un errore dell'Amministrazione finanziaria, solo per il fatto che l'autotutela è intervenuta prima dell'accesso alla fase giurisdizionale.



occorre guardare unicamente al comportamento delle parti nel procedimento di mediazione e valutare:

– in caso di soccombenza dell'Ufficio, se sussistono fondate ragioni che hanno indotto l'Agenzia delle entrate a rigettare l'istanza di mediazione proposta dal contribuente;

– in caso di soccombenza del contribuente, se la mancata adesione alla proposta di mediazione eventualmente formulata dall'Ufficio è sostenuta da giusti motivi.

Non è da escludere, peraltro, che in alcuni casi i motivi che inducono il ricorrente ovvero l'ente impositore a non concludere un accordo di mediazione possano coincidere con le “*gravi ed eccezionali ragioni*” che giustificano in via generale, *ex art. 92 c.p.c.*, la compensazione delle spese del giudizio tra le parti (ad esempio, la presenza di un orientamento giurisprudenziale favorevole alla tesi sostenuta, seppure non uniforme, e quindi disatteso nel caso di specie dalla Commissione tributaria adita).

Peraltro, occorre sottolineare che la norma appena esaminata opera solo nel caso in cui una proposta di mediazione (di parte o dell'ufficio) sia stata concretamente avanzata e poi disattesa dal contraddittore. In caso di rigetto dell'istanza di reclamo non accompagnata da una proposta di mediazione del contribuente ovvero di accoglimento parziale dell'istanza stessa, si applicheranno le regole generali di cui al combinato disposto degli artt. 15, D.lgs. n. 546/92, e 92, 2° comma, c.p.c..



## **CAPITOLO QUARTO**

### **PROFILI DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE**

**1. Questioni costituzionali nell'ambito del reclamo e della mediazione tributaria e raffronto con i profili di legittimità costituzionale sollevati in materia di mediazione civile – 2. Oggetto dell'indagine: le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale – 3. L'obbligatorietà del reclamo e la legittimità costituzionale della cd. “giurisdizione condizionata” - 4. L'inammissibilità del ricorso di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis* – 5. La tutela cautelare in pendenza del procedimento amministrativo – 6. La mancata disciplina sulla condanna alle spese in caso di accoglimento del reclamo: la cd. soccombenza virtuale**

**1. Questioni costituzionali nell'ambito del reclamo e della mediazione tributaria e raffronto con i profili di legittimità costituzionale sollevati in materia di mediazione civile**

Come già accennato nel primo capitolo del presente lavoro, sin dalla sua entrata in vigore la disciplina di cui all'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92 ha suscitato in dottrina notevoli perplessità in ordine alla legittimità costituzionale delle disposizioni ivi enunciate.

Il nuovo istituto del reclamo è stato concepito dal legislatore tributario come un filtro obbligatorio per l'accesso alla tutela giurisdizionale, sancito a pena di inammissibilità del ricorso, limitatamente agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate a partire dal 1° aprile 2012, di va-

lore non superiore a ventimila euro<sup>287</sup>. Solo all'esito della procedura amministrativa, che deve concludersi nel termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente può adire la Commissione tributaria competente a conoscere la controversia ed in caso di soccombenza in giudizio è tenuto a pagare, oltre alle spese di lite, un'ulteriore somma, pari al 50 per cento delle stesse, a titolo di rimborso delle spese del procedimento, salva compensazione, ove ricorrano giusti motivi che lo hanno indotto a non aderire alla proposta di mediazione.

Le disposizioni appena enunciate sono quelle che, nell'ambito della disciplina della mediazione e del reclamo, fanno maggiormente discutere sotto il profilo della conformità ai principi sanciti dalla Costituzione.

Prima dell'introduzione degli istituti del reclamo e della mediazione nell'ordinamento tributario, dubbi simili erano stati sollevati anche rispetto al corrispondente istituto della mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie in materia civile e commerciale di cui al D.lgs. n. 28/2010.

Il dibattito sulla legittimità costituzionale ha interessato principalmente la disposizione contenuta nel 1° comma dell'art. 5 del citato decreto, la quale prevedeva, nel suo testo originario, l'esperimento del procedimento di mediazione, come condizione di procedibilità della domanda giudiziale, per determinate materie tassativamente individuate<sup>288</sup>.

---

<sup>287</sup>In merito alle modalità di individuazione del valore dell'atto e, dunque, della futura eventuale controversia, si rinvia a quanto diffusamente già detto al Capitolo 2, Paragrafo 4.

<sup>288</sup>Più nello specifico, la norma in esame prevedeva l'obbligatorietà del procedimento di mediazione in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro

In relazione a tale disposizione, oltre che ad altri aspetti della normativa di cui al D.lgs. n. 28/2010, sono state sollevate ben sette<sup>289</sup> questioni di legittimità<sup>290</sup> nell'arco temporale di soli nove mesi.

Oggetto di censura da parte dei giudici *a quibus* è stata anche la disciplina di cui al Decreto ministeriale n. 180/2010, concernente la regolamentazione dei criteri e delle modalità di iscrizione e tenuta del registro degli organismi di mediazione e dell'elenco dei formatori per la mediazione, nonché l'approvazione delle indennità spettanti agli organismi stessi, in attuazione dell'art. 16, D.lgs. n. 28/2010. In particolare, è stato riscontrato un contrasto con l'art. 24 della Costituzione, per la limitazione, in termini di accesso alla giustizia, derivante dall'affidamento della gestione della procedura ad organismi privati, che non assicurerebbero – secondo il giudizio degli organi rimettenti – competenza e professionalità adeguate all'incarico<sup>291</sup>. Inoltre, è stata sollevata

---

mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari.

<sup>289</sup>In realtà ve ne sarebbe anche un'ottava, sollevata dal Giudice di Pace di Recco, con ordinanza del 5 dicembre 2011, la quale tuttavia è stata dichiarata inammissibile per mancata specificazione della materia oggetto della controversia. Nel testo dell'ordinanza, infatti, non è esplicitato se la controversia inerisce ad una materia rientrante tra quelle di cui all'art. 5, 1° comma (si parla solamente di controversia “*non priva di interesse e nemmeno di agevole soluzione*”). Per questa ragione la questione sollevata è stata reputata inammissibile e, dunque, non valutata nel merito.

<sup>290</sup>Trattasi delle questioni di legittimità costituzionale sollevate con le ordinanze del TAR Lazio 23 aprile 2011, del Giudice di Pace di Parma 1° agosto 2011, del Giudice di Pace di Catanzaro 1° settembre 2011 e 3 novembre 2011, del Tribunale di Genova 18 novembre 2011, del Giudice di Pace di Salerno 19 novembre 2011 e del Tribunale di Torino 24 gennaio 2012.

<sup>291</sup>In particolare, sul punto, Tar Lazio, ord. 12 aprile 2011: “*15.1. In particolare le disposizioni di cui sopra risultano in contrasto con l'art. 24 Cost., nella misura in cui determinano, nelle considerate materie, una incisiva influenza da parte di situazioni preliminari e pregiudiziali sull'azionabilità in giudizio di diritti soggettivi e sulla successiva funzione giurisdizionale statuale, su cui lo svolgimento della mediazione variamente influisce. Ciò in quanto esse non garantiscono, mediante un'adeguata conformazione della figura del mediatore, che i privati non subiscano irreversibili pregiudizi derivanti dalla non coincidenza degli elementi loro offerti in valutazione per assentire o rifiutare l'accor-*

questione di legittimità costituzionale dell'art. 16, D.m. n. 180/2012<sup>292</sup>, in materia di criteri di determinazione e modalità di corresponsione delle indennità da parte dei soggetti che richiedono la mediazione, per violazione dei principi di uguaglianza sostanziale e di accesso alla giustizia di cui agli artt. 3 e 24 Cost.<sup>293</sup>.

Con la sentenza 6 dicembre 2012, n. 272<sup>294</sup>, la Corte costituzionale ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, 1° comma, D.lgs. n. 28/2010 (e di tutte le altre disposizioni del decreto che vi fanno rife-

---

*do conciliativo, rispetto a quelli suscettibili, nel prosieguo, di essere evocati in giudizio*”.

<sup>292</sup>Per un'analisi più approfondita del D.m. n. 180/2010, si rinvia, *ex multis*, a CONTANDO-GORGA, *La mediazione civile e commerciale alla luce del d.m. 180 del 4 novembre 2010*, in *Corr. Giur.*, speciale, 2011; VALERINI, *Il nuovo decreto ministeriale sulla mediazione tra innovazioni e correzioni di rotta*, in *Contratti*, 2010, pagg. 1179 e ss.; MANIARI, *La mediazione ai blocchi di partenza: il regolamento di attuazione*, in *Rass. dir. civ.*, 2011, pagg. 304 e ss..

<sup>293</sup>Tali istanze sono state sollevate dal Giudice di Pace di Catanzaro, con le ordinanze 1° settembre 2011 e 3 novembre 2011.

La prima ordinanza di rimessione rileva la violazione dell'art. 3 Cost., per disparità di trattamento, nella parte in cui le spese di avvio del procedimento e le spese di mediazione non sono imputate ai soggetti che non aderiscono al procedimento, rischiando di ricadere solo sul soggetto proponente.

La seconda, invece, sottolinea la violazione dell'art. 24 Cost., in ragione del fatto che la norma in esame “*subordina l'esercizio della funzione giurisdizionale al pagamento di una somma di denaro*”, e richiama la sentenza n. 67 del 2 novembre 1960 “*secondo cui lo Stato non può pretendere somme di denaro per la funzione giurisdizionale civile, se non nel caso di tributi giudiziari o cauzioni*”. L'articolo censurato, invece, “*prevedendo che l'esborso di denaro non è destinato allo Stato, ma ad un organismo anche di natura privata, contrasterebbe con il principio fissato nelle sentenze n. 522 del 2002 e n. 333 del 2001 della Corte Costituzionale, secondo cui l'esborso deve essere razionalmente collegato alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione*”.

<sup>294</sup>Corte cost., 6 dicembre 2012, n. 272, in *Giust. civ.*, 2013, I, pagg. 10 e ss., con osservazione di FINOCCHIARO, *Osservazioni minime a margine della declaratoria d'illegittimità costituzionale della c.d. «mediazione obbligatoria»*.

Sempre in relazione alla stessa pronuncia, si segnalano altresì, *ex multis*, i seguenti commenti: PAGNI, *La mediazione dinanzi alla Corte costituzionale dopo l'ordinanza del Tar Lazio n. 3202/2011*, in *Corr. giur.*, 2011, pagg. 995 e ss.; SCARSELLI, *L'incostituzionalità della mediazione di cui al d. lgs. 28/10*, in *Foro it.*, 2011, V, pagg. 55 e ss..

rimento<sup>295</sup>) per violazione degli artt. 76 e 77 Cost. e, quindi, per eccesso di delega rispetto al disposto di cui all'art. 60, L. n. 69/2009.

La Consulta, infatti, ritiene che l'obbligatorietà della mediazione in materia civile e commerciale non sia in contrasto con la Direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE<sup>296</sup>, che anzi sul punto lascia ampia autonomia agli ordinamenti nazionali, ammettendo anche una simile previsione, purché non sia tale da impedire o limitare eccessivamente l'accesso alla giustizia<sup>297</sup>. La Corte, pertanto, anche alla luce di altri prov-

---

<sup>295</sup>In particolare, sono state interessate, in via consequenziale, dalla pronuncia di incostituzionalità anche le disposizioni contenute negli artt. 8, 5° comma, e 13, D.lgs. n. 28, cit.. La prima di dette norme prevedeva la possibilità per il giudice di desumere argomenti di prova dalla mancata partecipazione di una parte, senza giustificato motivo, al procedimento di mediazione, mentre la seconda conteneva la disciplina in materia di spese processuali. Di quest'ultima norma la sentenza in esame ha salvato solo il periodo “*resta ferma l'applicabilità degli articoli 92 e 96 del codice di procedura civile*”.

Per una più ampia trattazione circa le disposizioni colpite dalla declaratoria di incostituzionalità e sui profili di interazione tra procedimento di mediazione e processo civile promosso a seguito della mancata composizione amichevole delle controversie civili e commerciali vertenti su diritti disponibili si veda TOMMASO, *Procedimento di mediazione e processo civile: profili di interazione in un'ottica di necessario coordinamento alla luce della C. Cost. n. 272 del 2012*, in Giust. Civ., 2013, 5-6, pagg. 267 e ss..

<sup>296</sup>Si tratta della direttiva “*relativa a determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale*”, emessa dal Parlamento europeo e del Consiglio dell'Unione Europea per la risoluzione delle controversie transfrontaliere.

La stessa direttiva consente di applicare la normativa ivi contenuta, prevista anche alle controversie interne, coll'intento di diffondere, anche all'interno degli Stati membri, gli strumenti di *Alternative Dispute Resolution*. In particolare, il Considerando n. 8 della direttiva così recita: “*Le disposizioni della presente direttiva dovrebbero applicarsi soltanto alla mediazione nelle controversie transfrontaliere, ma nulla dovrebbe vietare gli Stati membri di applicare tali disposizioni anche ai procedimenti di mediazione interna*”.

<sup>297</sup>La conformità della disciplina di cui all'art. 5, D.lgs. 28/2010 alla Direttiva 2008/52/CE si desume in particolare dal considerando n. 14, secondo cui “*La presente direttiva dovrebbe inoltre fare salva la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio oppure soggetto ad incentivi o sanzioni, purché tale legislazione non impedisca alle parti di esercitare il loro diritto di accesso al sistema giudiziario*”. Ulteriore conferma è data dall'art. 5 della medesima direttiva, il quale stabilisce che “*La presente direttiva lascia impregiudicata la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione*

vedimenti comunitari correlati<sup>298</sup> nonché della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea<sup>299</sup>, riconosce la disciplina comunitaria come neutrale rispetto alla tematica analizzata.

Viceversa, a giudizio della Corte costituzionale, l'art. 60, l. n. 69/2009, contenente la “*Delega al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali*”, stabilisce al-

---

*obbligatorio oppure soggetto a incentivi o sanzioni, sia prima che dopo l'inizio del procedimento giudiziario, purché tale legislazione non impedisca alle parti di esercitare il diritto di accesso al sistema giudiziario”.*

<sup>298</sup>Il riferimento è anzitutto alla Risoluzione del Parlamento europeo 13 settembre 2011, 2011/2016-INI “*sull'attuazione della direttiva sulla mediazione negli Stati membri, impatto della stessa sulla mediazione e sua adozione nei tribunali*”, la quale, pur manifestando alcune perplessità in ordine alla mediazione obbligatoria nell'ordinamento italiano, riconosce i buoni risultati dalla stessa raggiunti (si veda il punto 10: “*nel sistema giuridico italiano la mediazione obbligatoria sembra raggiungere l'obiettivo di diminuire la congestione dei tribunali; ciononostante (...) la mediazione dovrebbe essere promossa come una forma di giustizia alternativa praticabile, a basso costo e più rapida, piuttosto che come un elemento obbligatorio della procedura giudiziaria*”).

Si richiama, inoltre, la Risoluzione del Parlamento europeo 25 ottobre 2011 sui metodi alternativi di risoluzione delle controversie in materia civile, commerciale e familiare, focalizzando l'attenzione in particolare sul punto n. 10 relativo al c.d. “*approccio orizzontale alle ADR*”: “*al fine di non pregiudicare l'accesso alla giustizia, si oppone a qualsiasi imposizione generalizzata di un sistema obbligatorio di ADR a livello di UE, ma ritiene che si potrebbe valutare un meccanismo obbligatorio per la presentazione dei reclami delle parti al fine di esaminare le possibilità di ADR*”).

Si pronuncia sulla mediazione obbligatoria di cui al D.lgs. n. 28/2010 anche il parere scritto reso dalla Commissione europea il 2 aprile 2012 alla Corte di Giustizia Ue nella causa n. C 482-11. In particolare, al punto 76 si afferma che la mediazione obbligatoria “*persegue lo scopo di ridurre i tempi processuali per la risoluzione delle controversie e quello di far diminuire quantitativamente il contenzioso giudiziario, migliorando indirettamente l'efficienza dell'amministrazione pubblica. In questo modo, la mediazione obbligatoria, pur ponendosi come misura restrittiva rispetto all'accesso al giudice, è giustificata dal fatto che essa realizza legittimi obiettivi d'interesse generale, tra cui quello della composizione più rapida delle controversie, che è fissato specificatamente nell'interesse delle parti. La mediazione obbligatoria appare pertanto come una misura idonea e non manifestamente sproporzionata a perseguire i suddetti obiettivi*”.

<sup>299</sup>In particolare, si richiama il disposto della sentenza CGUE 18 marzo 2010 (cause riunite C-317-320/08, in *curia.europa.eu*), che si pronuncia circa la



meno due principi o criteri direttivi contrastanti con la previsione dell'obbligatorietà della mediazione, individuati precisamente alle lettere c) e n) del 3° comma.

La prima disposizione detta il seguente principio: *“disciplinare la mediazione, nel rispetto della normativa comunitaria, anche attraverso l'estensione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5”*. Secondo l'interpretazione data dalla Consulta, tale norma indicherebbe come riferimento, per la normativa *de qua*, la disciplina della conciliazione nelle controversie in materia di diritto societario ed intermediazione finanziaria, la quale si caratterizza per l'assoluta facoltatività.

Il secondo principio è, invece, il seguente: *“prevedere il dovere dell'avvocato di informare il cliente, prima dell'instaurazione del giudizio, della possibilità di avvalersi dell'istituto della conciliazione nonché di ricorrere agli organismi di conciliazione”*. A tal proposito, nella sentenza in esame si sottolinea il fatto che la norma appena citata,

---

mediazione obbligatoria delle controversie in materia di servizi di comunicazioni elettroniche tra utenti finali e fornitori di tali servizi in relazione a diritti conferiti dalla Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 7 marzo 2002, 2002/22/CE: la pronuncia stabilisce che l'art. 34 della direttiva in questione non osta ad una normativa statale che prevede un tentativo di conciliazione extragiudiziale come condizione di ricevibilità dei ricorsi giurisdizionali, né vi ostano *“i principi di equivalenza e di effettiva, nonché il principio della tutela giurisdizionale effettiva”*, purché *“tale procedura non conduca ad una decisione vincolante per le parti, non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, sospenda la prescrizione dei diritti in questione e non generi costi, ovvero generi costi non ingenti, per le parti, e purché la via elettronica non costituisca l'unica modalità di accesso a detta procedura di conciliazione e sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone”*.

Per un commento alla sentenza citata si veda CALABRESI, *Sulla conformità al diritto comunitario del tentativo obbligatorio di conciliazione dinanzi al Co.re.com in materia di telecomunicazioni*, in Riv. arbit., 2010, pagg. 633 e ss..

nel prevedere l'obbligo di informazione del cliente in capo all'avvocato, postula il tentativo di conciliazione come una mera “*possibilità*”.

Entrambe le disposizioni, dunque, farebbero propendere – secondo la lettura ermeneutica fornita dalla Corte – per una configurazione della mediazione, nell'ottica del legislatore della legge delega, quale facoltà per le parti, e non come obbligo.

La Consulta sottolinea altresì come la presente pronuncia non si ponga in contrasto con la precedente giurisprudenza costituzionale favorevole alle procedure obbligatorie di conciliazione<sup>300</sup>.

L'apparente cambio di rotta deriva dalla diversa e più ampia portata che caratterizza la disciplina di cui al D.Lgs. n. 28/2010, che rende ingiustificabile una limitazione all'esercizio del diritto di azione di cui all'art. 24 Cost., non supportato da alcun riscontro normativo nella legge delega.

Dunque, la sentenza in esame non si pronuncia direttamente sulla questione della violazione del diritto di accesso alla giustizia, ma dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, 1° comma, D.lgs. n. 28/2010 solo rispetto agli artt. 76 e 77 Cost., sotto il profilo formale dell'eccesso di delega, mancando nella L. n. 69/2009 un esplicito riferimento all'obbligatorietà della procedura.

---

<sup>300</sup>Il riferimento riguarda in particolare la sentenza Corte cost. 13 luglio 2000, n. 276, pronunciata in merito alla legittimità costituzionale del tentativo di conciliazione di cui all'art. 410-bis, c.p.c. sempre in relazione al diritto di azione di cui all'art. 24 Cost., ove si precisa che “*il diritto di azione, non comporta l'assoluta immediatezza del suo esperimento, ben potendo la legge imporre oneri finalizzati a salvaguardare “interessi generali”, con le dilazioni conseguenti. (...) Quanto all'improcedibilità della domanda per il mancato esperimento del tentativo di conciliazione (art. 412-bis), tale sanzione, lungi dal risolversi in una questione processuale inutile, rappresenta la misura con la quale l'ordinamento assicura effettività all'osservanza dell'onere. Dal suo canto l'estinzione del giudizio per mancata tempestiva riassunzione (art. 412-bis, quinto comma) costituisce normale applicazione del principio generale che considera con sfavore l'inattività delle parti*”.

Proprio la mancanza di una censura sotto il profilo sostanziale ha fatto sì che la pronuncia della Corte costituzionale fosse facilmente superata con un successivo intervento legislativo, appositamente previsto per espungere il vizio di forma rilevato.

L'art. 84, D.l. 21 giugno 2013, n. 69 (cd. “*Decreto del fare*”, convertito in legge 9 agosto 2013, n. 98), ha in tal modo ripristinato, a partire dal 20 settembre 2013, l'obbligatorietà del procedimento di mediazione nelle materie elencate dall'articolo 5, 1° comma, riportando sostanzialmente in vigore le disposizioni dichiarate incostituzionali, seppur con alcune novità<sup>301</sup>.

---

<sup>301</sup>In particolare, quanto all'ambito di applicazione, si riprendono le medesime materie originariamente previste dall'art. 5, D.lgs. n. 28/2010, ad eccezione della responsabilità per danno da circolazione stradale, esclusione fortemente voluta dall'Avvocatura; l'obbligatorietà della procedura è stata estesa, invece, oltre che alle cause in materia di responsabilità medica, a tutte quelle in materia di responsabilità sanitaria.

Il nuovo art. 5, comma 1-*bis*, precisa che la disposizione è stata reintrodotta, con le modifiche suindicate, in via di sperimentazione; a tal fine, è stata prevista un'efficacia temporale limitata a quattro anni dalla sua entrata in vigore, nonché l'attivazione di un monitoraggio degli esiti di tale esperimento, su iniziativa del Ministero della giustizia, al termine di due anni dalla stessa entrata in vigore.

Inoltre, è stata introdotta la possibilità per il giudice di disporre, anche in sede di giudizio di appello, l'esperimento del procedimento di mediazione quale condizione di procedibilità della domanda giudiziale.

In entrambi i casi, la condizione si considera avverata col solo primo incontro, da svolgersi entro trenta giorni dalla presentazione della domanda (art. 8, 1° comma), ove si concluda senza accordo.

Per i casi in cui è prevista la mediazione obbligatoria come condizione di procedibilità e quelli in cui è prescritta dal giudice, è stata inoltre prevista la gratuità della procedura per i soggetti non abbienti che nel procedimento giudiziario avrebbero diritto al gratuito patrocinio (art. 17, comma 5-*bis*). Per la parte che, invece, non partecipa al procedimento senza giustificato motivo, è prevista la condanna al versamento di una somma di importo corrispondente al contributo unificato dovuto per il giudizio (art. 8, comma 4-*bis*).

Altre novità hanno riguardato aspetti non inerenti alle norme censurate dai Giudici della Consulta. Tra questi, si ricorda:

- la previsione di una competenza territoriale degli organismi di conciliazione per la presentazione della domanda (art. 4, 1° comma);

Come vedremo nei paragrafi a seguire, le questioni sollevate rispetto alla disciplina di cui all'art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546/92 sotto alcuni profili richiamano le problematiche di natura sostanziale rilevate per la mediazione in materia civile e commerciale.

## **2. Oggetto dell'indagine: le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale**

Sinora, la disciplina in materia di mediazione introdotta dall'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/92 è stata oggetto di tre ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale ai sensi dell'art. 134 Cost. e dell'art. 23, L. 11 marzo 1953, n. 87.

In tutti e tre i casi, la questione di legittimità costituzionale è stata proposta in occasione dell'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Amministrazione finanziaria, per avere il contribuente depositato il ricorso senza preventiva attivazione del procedimento di reclamo, in violazione della norma di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis*.

I giudici *a quibus* hanno ritenuto rilevante ai fini della definizione del giudizio e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione al profilo fatto valere dall'ente impositore, nonché in relazione ad altri aspetti della normativa puntualmente individuati nelle diverse ordinanze.

---

- la riduzione del termine di durata del procedimento da quattro a tre mesi (art. 6, 1° comma);  
- l'assistenza dell'avvocato durante tutta la procedura di mediazione;  
- la nuova disciplina in tema di efficacia esecutiva dell'accordo di mediazione (“*ove tutte le parti aderenti alla mediazione siano assistite da un avvocato, l'accordo che sia stato sottoscritto dalle parti e dagli stessi avvocati costituisce titolo esecutivo (...). Gli avvocati attestano e certificano la conformità dell'accordo alle norme imperative e all'ordine pubblico*”).

Prima in ordine di tempo è stata l'ordinanza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia<sup>302</sup>, seguita a stretto giro dai provvedimenti dei giudici tributari di Campobasso<sup>303</sup> e di Benevento<sup>304</sup>.

Piuttosto sintetica è la prima ordinanza di rimessione, che propone genericamente questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* rispetto agli artt. 3, 24 e 25 della Carta costituzionale, sulla base di una serie di elementi appena accennati.

Precisa è l'individuazione dei profili della normativa rispetto ai quali i giudici rimettenti riscontrano una violazione del principio di uguaglianza sostanziale e di non discriminazione di cui all'art. 3 della Costituzione. Si tratta, in particolare, della disposizione di cui al 1° comma della norma censurata, che limita l'ambito di applicazione del nuovo istituto in relazione all'organo emittente ed al valore. Com'è ormai noto, infatti, il reclamo trova applicazione solo per le controversie aventi ad oggetto atti impositivi emessi dall'Agenzia delle entrate, purché di valore non superiore a ventimila euro. La Commissione perugina ravvisa un'ingiustificata disparità di trattamento nel fatto che i contribuenti destinatari di provvedimenti provenienti da altri enti impositori o per debiti di importo superiore trovino maggiore tutela giudiziaria, *“potendo adire immediatamente la giustizia tributaria ed avvalersi, eventualmente, dell'istituto della sospensione dell'atto impugnato”*.

Individuato così il profilo di presunta violazione dell'art. 3 Cost., ne deriva che, pur in assenza di una chiara e puntuale indicazione al-

---

<sup>302</sup>Commissione tributaria provinciale di Perugia, Sez. II, ord. 7 febbraio 2013, n. 18, in banca dati *Fisconline*.

<sup>303</sup>Commissione tributaria provinciale di Campobasso, Sez. II, ord. 17 aprile 2013, n. 75, con commento di MARINI, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in Corr. Trib. n. 26/2013, pagg. 2046 e ss..

<sup>304</sup>Commissione tributaria provinciale di Benevento, sez. VII, ord. 18 aprile 2013, n. 126, in banca dati *Fisconline*.

l'interno del provvedimento, tutti gli altri aspetti evidenziati dai giudici *a quibus* vadano considerati quali violazioni del diritto di accesso alla giustizia e del principio del giudice naturale precostituito per legge sanciti dagli artt. 24 e 25 Cost..

In particolare, si ritiene contrario ai principi della Carta costituzionale il 2° comma dell'art. 17-*bis*, che prevede l'obbligatorietà del procedimento di mediazione. Si tratta di un profilo che, come illustrato nel paragrafo precedente, è stato già oggetto di declaratoria di incostituzionalità in ambito civilistico, sebbene per vizio formale di eccesso di delega.

La necessaria preventiva instaurazione del procedimento amministrativo determina anche – secondo l'opinione dei giudici rimettenti – la preclusione all'accesso alla giustizia tributaria ed alla tutela cautelare prima del decorso dei novanta giorni dalla presentazione della domanda (9° comma).

Infine, anche la scelta dell'Amministrazione finanziaria quale soggetto mediatore (5° comma) è stata oggetto di critica da parte dei giudici perugini, ritenendosi che, sebbene per l'attività di risoluzione stragiudiziale della controversia sia competente una struttura diversa da quella che ha emesso l'atto impositivo, difetterebbe ugualmente l'imparzialità e la terzietà necessaria per ricoprire tale ruolo.

Decisamente meglio motivata è l'ordinanza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, che, dopo un veloce inquadramento dell'istituto introdotto dall'art. 17-*bis*<sup>305</sup>, procede con la

---

<sup>305</sup>In particolare, i giudici *a quibus* qualificano il reclamo obbligatorio come strumento di “*natura tipicamente amministrativa*”, e più precisamente come “*rimedio amministrativo di secondo grado*” (ove per procedimento di primo grado si intende quello che conduce all'emanazione del provvedimento impositivo), sulla scorta di diversi elementi testuali: dalla collocazione all'interno del D.lgs. n. 546/1992 (nel titolo che precede quello relativo alla disciplina della

rassegna dei profili di incostituzionalità ravvisati all'interno della normativa.

Il giudizio fortemente negativo dei giudici rispetto all'istituto in esame trapela già dalle prime battute del provvedimento, ove si legge che il reclamo costituirebbe “*una inutile duplicazione di rimedi transattivi processuali*”.

I giudici rimettenti individuano, in particolare, cinque aspetti della normativa – alcuni dei quali già evidenziati nel precedente provvedimento giurisdizionale – in contrasto coi principi di cui agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione.

L'aspetto principale e più diffusamente argomentato è quello dell'inammissibilità del ricorso in caso di omessa presentazione del reclamo. Come meglio si vedrà nel paragrafo dedicato, la disposizione di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis* è censurata sotto due profili.

Anzitutto si richiama l'art. 24 Cost., ed in particolare il principio della c.d. inscindibilità diritto-azione così come individuato e specificato nel tempo dalla giurisprudenza costituzionale<sup>306</sup>, pronunciatisi in merito ad altre forme di giurisdizione condizionata introdotte nel nostro ordinamento.

In secondo luogo, si evidenzia il contrasto della sanzione comminata per l'ipotesi della costituzione in giudizio non preceduta dall'esperimento del reclamo con gli artt. 3 (principio di uguaglianza e ragione-

---

trattamento del processo), alle disposizioni di cui al 2° comma (reclamo come condizione di ammissibilità del ricorso) e al 9° comma (produzione degli effetti del ricorso solo dopo il decorso del termine del procedimento o della conclusione dello stesso prima della scadenza).

<sup>306</sup>Nell'ordinanza sono richiamate, nello specifico, le seguenti sentenze: Corte cost. 16 giugno 1964, n. 47; Corte cost. 11 dicembre 1989, n. 530; Corte cost. 18 gennaio 1991, n. 15; Corte cost. 23 novembre 1993, n. 406, Corte cost. 27 luglio 1994, n. 360; Corte cost. 24 febbraio 1995, n. 56; Corte cost. 4 marzo 1992, n. 82.

volezza) e 113 della Costituzione (divieto di limitare la tutela giurisdizionale contro gli atti della Pubblica Amministrazione per determinate categorie di atti), in quanto il reclamo costituisce, secondo il parere della Commissione rimettente, “*un rilevante aggravio del procedimento, che (...) limita la tutela giurisdizionale solo nei confronti dei contribuenti interessati da una determinata categoria di provvedimenti dell'Agenzia delle entrate*”.

I giudici *a quibus* individuano poi un ulteriore profilo di violazione del diritto di difesa del contribuente *ex art. 24 Cost.*, nella necessaria coincidenza di contenuto tra il reclamo ed il successivo ricorso da depositare dinanzi alla Commissione tributaria competente, in ragione della “*anticipata discovery della tesi difensiva*” che tale precetto inevitabilmente determina.

Terzo aspetto su cui si sollevano dubbi di legittimità costituzionale riguarda la tutela cautelare, che, alla luce del combinato disposto degli artt. 17-*bis* e 47, D.lgs. n. 546/92, risulta impedita per tutto il tempo necessario all'espletamento della fase di reclamo. Anche sotto questo punto di vista si ravvisa un'ingiustificata discriminazione del contribuente obbligato ad attivare la procedura amministrativa, in contrasto con l'art. 3 Cost., oltre che violazione degli artt. 24 e 25 Cost. relativi al diritto di difesa ed al divieto di distrazione dal giudice naturale.

Gli stessi principi risulterebbero violati, a detta della Commissione di Campobasso, anche dalla disposizione contenente la regolamentazione delle spese del procedimento, che non prevede un equo ristoro del contribuente per l'ipotesi in cui nella fase di reclamo si pervenga all'accoglimento dell'istanza con conseguente annullamento in autotutela dell'atto impositivo.



Ultimo profilo di illegittimità costituzionale rilevato riguarda il principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, 1° comma, Cost, che risulterebbe violato sotto due punti di vista. Anzitutto, si sottolinea come il termine di novanta giorni previsto per l'espletamento della procedura di reclamo è suscettibile di cumularsi sia con gli ulteriori novanta giorni previsti dall'art. 6, D.lgs. n. 218/97 per il procedimento di accertamento con adesione<sup>307</sup> sia con la sospensione feriale dei termini, procrastinando così in maniera rilevante l'accesso alla tutela giurisdizionale<sup>308</sup>. Inoltre, si rileva come in alcuni casi la nuova disciplina potrebbe ostacolare la proposizione di ricorsi cumulativi, specie nelle ipotesi in cui devono essere impugnati più provvedimenti e solo alcuni di essi, per valore, devono seguire la procedura amministrativa, mentre per gli altri occorre attivare immediatamente la tutela giurisdizionale<sup>309</sup>.

---

<sup>307</sup>Come si è più ampiamente osservato al Capitolo 1, paragrafo 3.3, le due procedure amministrative di definizione della pretesa tributaria non sono state concepite dal legislatore come alternative e, pertanto, sono entrambe legittimamente attivabili dal contribuente che intenda addivenire ad una definizione stragiudiziale dell'atto impositivo di cui è destinatario.

<sup>308</sup>I Giudici rimettenti arrivano ad un totale di 285 giorni (più di nove mesi), oltre il termine di trenta giorni previsto per la costituzione in giudizio dall'art. 22, D.lgs. n. 546/92, *“onde non è in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione”*.

<sup>309</sup>L'ordinanza in esame evidenzia *“la evidente complicazione processuale”*, che *“indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione del ricorso cumulativo”*. Si osserva che *“le limitazioni alla tutela giurisdizionale effettiva sono state ritenute ammissibili allorquando realizzino un alleggerimento del sovraccarico dell'apparato giudiziario ed il soddisfacimento più immediato delle situazioni sostanziali controverse, a condizione però che assumano carattere ragionevole”* e tali connotati non sono riconoscibili nella normativa contenuta nell'art. 17-bis, che prevede come misura sanzionatoria l'inammissibilità del ricorso, e non semplicemente una condizione di procedibilità della domanda.

Ultima in ordine di tempo è l'ordinanza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento, la quale non contiene rilevanti profili di novità rispetto ai due provvedimenti già presi in rassegna.

Tra i profili di contrasto col principio di uguaglianza e non discriminazione di cui all'art. 3 Cost. richiama i limiti, soggettivo e di valore<sup>310</sup>, all'applicazione della nuova procedura, che determinano un'ingiustificata diversità di tutela e di garanzie per il contribuente, nonché il mancato riconoscimento delle spese del procedimento in caso di accoglimento del reclamo.

In relazione all'art. 24 Cost., si denuncia la compressione del diritto di difesa derivante dal necessario previo esperimento della fase amministrativa, oltretutto sancita a pena di inammissibilità.

Infine, si lamenta l'eccessiva dilatazione dei tempi di introduzione del giudizio, anche al fine di assicurare la tutela cautelare, in violazione del principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost..

Passate in rassegna, quindi, le ordinanze di rimessione ad oggi emesse dai giudici tributari di merito, si procede ora ad analizzare singolarmente i più rilevanti profili di illegittimità costituzionale sollevati.

---

<sup>310</sup>Quanto al limite di valore, esso viene in rilievo sia in via generale, in quanto impedisce l'immediato accesso alla tutela giurisdizionale, sia nei casi specifici in cui non consente il ricorso cumulativo ovvero la riunione tra controversie di cui solo alcune rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*.

### 3. L'obbligatorietà del reclamo e la legittimità costituzionale della c.d. “giurisdizione condizionata”

Uno degli aspetti più controversi della disciplina sul reclamo di cui all'art. 17-*bis* è quello dell'obbligatoria sperimentazione dell'azione amministrativa prima dell'accesso alla tutela giurisdizionale.

La disposizione introduttiva della norma dedicata al nuovo istituto stabilisce, infatti, che chi intende proporre ricorso avverso gli atti rientranti nell'ambito di applicazione ivi delineato “è tenuto preliminarmente a presentare reclamo”. Il successivo comma rafforza tale precetto, sancendo l'inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo.

Rimandando al paragrafo seguente le riflessioni in merito alla sanzionabilità della mancata presentazione dell'istanza amministrativa, ci si sofferma ora sulla prima disposizione, che introduce una forma di giurisdizione condizionata<sup>311</sup> nel processo tributario.

---

<sup>311</sup>Cfr. GIANNINI e PIRAS, *Giurisdizione amministrativa*, in Enc. Dir., XIX, Milano, 1970, pagg. 285 e ss., ove si dà atto anche della posizione della giurisprudenza ordinaria, la quale non ha mai ritenuto la giurisdizione condizionata come una limitazione delle proprie funzioni, elaborando la teoria della cd. “*incompetenza temporanea*”, del tutto priva di fondamento giuridico. Infatti, nelle ipotesi di giurisdizione condizionata non si pone un problema di incompetenza del giudice, ma una condizione o un presupposto processuale, cui è condizionato l'esercizio dell'azione giudiziaria.

La locuzione “*giurisdizione condizionata*” si utilizza, infatti, per indicare quelle particolari fattispecie in cui l'accesso alla giustizia richiede il previo esperimento di un tentativo di conciliazione o di altro “*adempimento volto a rendere praticabile una modalità alternativa di composizione dei conflitti*” (cfr. CAPPONI – STORTO, *Sub art. 24 Cost.*, in *Codice di procedura civile commentato*, diretto da CONSOLO, 4<sup>a</sup> ed., I, Milano, 2010, pag. 9).

Una definizione più lata di giurisdizione condizionata è data da LUISSO, *Diritto processuale civile*, 6<sup>a</sup> ed., I, Milano, 2011, pag. 27, il quale vi ricomprende tutte le fattispecie in cui la legge stabilisce che, prima di rivolgersi all'autorità giudiziaria, le parti sono tenute a svolgere una determinata attività.

Seguendo la tesi della natura già *ab origine* processuale del reclamo, si può parlare di giurisdizione condizionata nel caso di specie solo nel senso am-

In particolare, il primo comma dell'art. 17-*bis* è stato censurato dai giudici rimettenti per violazione degli artt. 3, 24, 111 e 113 della Costituzione.

Come anticipato nel precedente paragrafo, infatti, i giudici *a quibus* vi riscontrano anzitutto un'ingiustificata disparità di trattamento, in contrasto col principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost., nella misura in cui i contribuenti destinatari di provvedimenti impositivi non rientranti nel campo di applicazione del nuovo istituto trovano “*maggiore tutela giudiziaria, potendo adire immediatamente la giustizia tributaria*”<sup>312</sup>.

L'applicazione obbligatoria del nuovo istituto determinerebbe altresì – secondo l'opinione dei giudici rimettenti – la violazione del principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, 1° comma, Cost., rischiando di “*dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario*”<sup>313</sup>.

---

pio ora esposto, in quanto “*la fase giurisdizionale propria è già stata attivata con la notificazione del reclamo e con la produzione dei relativi effetti, primo fra tutti quello di impedire la definitività dell'atto, sebbene tale fase rimanga quiescente in attesa che si completi la fase amministrativa di riesame giustiziale dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria*” (Cfr. Corasani, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 137).

<sup>312</sup>Cfr. Comm. Trib. prov. di Perugia, sez. II, ord. 7 febbraio 2013, n. 18, che sottolinea detta irragionevole discriminazione basata sui tributi imposti (di competenza dell'Agenzia delle entrate ovvero di altri enti impositori) nonché sul valore della controversia.

<sup>313</sup>Cfr. Comm. Trib. prov. di Benevento, sez. VII, 18 aprile 2013, n. 126.

La medesima censura è ribadita anche nell'ordinanza della CTP di Campobasso, cit., la quale osserva: “*premesso che, come si è già detto, l'istituto del reclamo è compatibile con l'accertamento con adesione, e tenuto conto della eventuale sospensione dei termini feriali applicabile al predetto accertamento con adesione, può verificarsi che, in caso di preventiva richiesta di accertamento con adesione, il termine di giorni 90 (previsto dall'art. 6 D.lgs. n. 218 del 1997), al quale può sommarsi il termine di gg. 45 per la sospensione feriale, si potrà ulteriormente sommare al termine di giorni 60 previsto per il reclamo, al quale potrà altresì aggiungersi – in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo – l'ulteriore termine di giorni 90, per un totale di giorni 285, ovvero oltre nove mesi*”

Tuttavia, la principale censura riguarda la violazione del principio di cd. “*inscindibilità diritto-azione*”<sup>314</sup>, sancito in via generale dall'art. 24 Cost. e nello specifico, rispetto agli atti della Pubblica Amministrazione, dall'art. 113 Cost., che nel 2° comma prevede altresì il divieto di escludere la tutela giurisdizionale così riconosciuta ovvero di limitarla a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti.

In passato, il problema della compatibilità delle forme di giurisdizione condizionata con la tutela dei diritti in sede processuale riconosciuta dai principi costituzionali da ultimo citati è stato oggetto di numerosi interventi della Corte costituzionale<sup>315</sup>, che hanno fissato una serie di indici utili a stabilire se lo strumento di volta in volta apprestato dal legislatore sia o meno compatibile col principio di inviolabilità della tutela giurisdizionale.

---

*(senza contare il termine di giorni trenta per la costituzione del ricorrente, ex art. 22 richiamato dall'art. 17 bis del D.lgs. n. 546 del 1992), sì che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il predetto termine, onde non è in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione”.*

<sup>314</sup>Il principio di cd. “*inscindibilità diritto-azione*” è stato sancito dalla Corte costituzionale nella sentenza 27 febbraio 1962, n. 7, in *Giur. Cost.*, 1962, pagg. 73 e ss., con nota di ESPOSITO, *La Corte costituzionale come giudice nella “non arbitrarietà” delle leggi*, e GIORGIANNI, *Le norme sull'affitto con canone in cereali. Controllo di costituzionalità o di ragionevolezza delle norme speciali?*, ove si afferma che “*il potere di esperimento dell'azione giudiziaria, qual è garantito dall'art. 24, ha a suo presupposto il possesso in chi l'esercita della titolarità di un diritto o di un interesse legittimo, cioè di una situazione giuridica subiettiva di vantaggio, di carattere sostanziale, il cui riconoscimento, in caso di controversia, sia posto ad oggetto della pretesa fatta valere in giudizio*”.

Il medesimo principio è stato successivamente ribadito in Corte cost., 25 giugno 1981, n. 140, in *Giur. cost.*, 1981, pagg. 1348 e ss., con nota di CARLASSARE, *Dopo il monito al legislatore un invito ai giudici*.

<sup>315</sup>Cfr. Corte cost. 25 aprile 1968, n. 38, in *Giur. Cost.*, 1968, pagg. 510 e ss.; Id. 7 luglio 1962, n. 87, in *Giur. Cost.*, 1962, pagg. 933 e ss., con nota di SCOCA, *La tutela del contribuente nel processo esecutivo esattoriale*; Id., 22 giugno 1963, n. 107, in *Giur. Cost.*, 1963, pagg. 836 e ss., con nota di ESPOSITO, *Sulla tutela giurisdizionale condizionata ai tempestivi ricorsi amministrativi*.

Anzitutto, i Giudici delle leggi hanno precisato che il precetto contenuto negli artt. 24 e 113 Cost. non impone per la protezione giudiziaria una “*relazione di immediatezza col sorgere del diritto*”, “*una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità*”, ma consente alla legge ordinaria di regolare le modalità di esercizio del diritto di azione, purché tali modalità rispondano ad “*esigenze di ordine generale*” o “*superiori finalità di giustizia*” e non siano tali da rendere impossibile o difficile l'esercizio del diritto stesso<sup>316</sup>.

In ragione di questo principio, è stata dichiarata fondata la questione di legittimità costituzionale in relazione a disposizioni che prevedevano la presentazione del reclamo a pena di decadenza entro un certo termine, come condizione di proponibilità del ricorso, ravvisandovi una compressione del diritto di difesa e della tutela giurisdiziona-

---

<sup>316</sup>Cfr. Corte Cost. 16 giugno 1964 n. 47, in Giur. Cost., 1964, pagg. 586 e ss., con nota di ESPOSITO, *Onere del previo ricorso amministrativo e tutela giurisdizionale dei diritti*, pronunciata in merito alla compatibilità degli artt. 460 c.p.c. e 97, 4° comma, R.D.L. 4 ottobre 1935 n. 1827 in materia di ricorsi avverso i provvedimenti dell'Istituto nazionale di previdenza sociale rispetto all'art. 113 Cost..

La pronuncia in esame ha escluso ogni limitazione della tutela giurisdizionale nel caso di specie, in quanto “*le norme denunciate pongono l'onere del procedimento preliminare nel presupposto che l'Istituto nazionale della previdenza sociale, dovendo, come Pubblica Amministrazione, conformare a legalità il proprio comportamento, non rifiuterà le prestazioni la cui richiesta attui la volontà della legge, e le adempirà senza che vi sia bisogno della costrizione di una sentenza di condanna*”, riconoscendo, dunque, come legittime dette norme che “*tendono a far sì che siano portate avanti l'autorità giudiziaria soltanto le controversie non eliminabili per composizione extragiudiziale*”.

In senso conforme, si veda anche Corte cost., 13 aprile 1977, n. 63, sul tentativo preventivo di conciliazione davanti all'Ispettorato del lavoro per le controversie in materia di contratti agrari di cui alla L. 3 maggio 1982, n. 203, ove si afferma che il principio sancito dall'art. 24 Cost. “*non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti, e non vieta quindi che la legge possa subordinare l'esercizio dei diritti a controlli o condizioni, purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale*”.

le dei diritti contro gli atti della Pubblica Amministrazione “*sproporzionata rispetto all'esigenza di consentire all'amministrazione la possibilità di esaminare preventivamente le doglianze degli utenti al fine di accertarne l'eventuale fondatezza, evitando lunghe e dispendiose procedure giudiziarie*”<sup>317</sup>.

In particolare, con una serie di sentenze dal tenore analogo, è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della disciplina sul ricorso ge-

---

<sup>317</sup>In tal senso, Corte cost., 18 gennaio 1991 n. 15, pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 20, D.P.R. 29 marzo 1973 n. 156 (c.d. codice postale), che subordinava l'azione di risarcimento dei danni contro l'amministrazione delle poste alla condizione del previo reclamo in via amministrativa, da presentare entro il termine perentorio stabilito per i singoli servizi (sei mesi dalla data di impostazione per le corrispondenze raccomandate e assicurate e per i pacchi ex art. 91 del citato decreto).

La disposizione in esame è stata censurata dalla Corte anche in considerazione del fatto che l'azione poteva essere proposta solo dopo sei mesi dalla proposizione del reclamo, “*termine eccessivamente lungo, tale da configurare per sé solo un contrasto con i parametri costituzionali*”.

Negli stessi termini, la Consulta nella sentenza 2 aprile 1992, n. 154, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org), si è pronunciata sulla disciplina della definizione dei ricorsi gerarchici in materia di pensioni di guerra, la quale prevedeva un termine di due anni dalla data di presentazione del ricorso per la decisione del Ministero del tesoro ovvero per la formazione del silenzio-rigetto.

Anche in tale occasione la Corte costituzionale ha ribadito che “*gli artt. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia. Tuttavia, anche nel concorso di queste circostanze, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, ovvero di non differirla irrazionalmente, lasciandone privo l'interessato per un periodo di tempo incongruo*”.

In senso conforme, si vedano anche Corte cost., 10 febbraio 1993, n. 40 e Id., 25 luglio 2008, n. 296, in tema di controversie con le Ferrovie.

rarchico in materia di imposta di bollo<sup>318</sup>, imposta sugli spettacoli<sup>319</sup>, concessioni governative<sup>320</sup> e tasse automobilistiche<sup>321</sup>.

Si tratta di norme molto diverse da quella ora introdotta dall'art. 17-*bis*, che prevedevano un vero e proprio ricorso gerarchico amministrativo, con doppio grado di cognizione dinanzi all'Intendente di finanza ed al Ministro delle finanze, e che legavano l'esercizio della tutela giurisdizionale all'esaurimento di entrambi i gradi di giudizio e

---

<sup>318</sup>Cfr. Corte cost., 23 novembre 1993 n. 406 (in Boll. Trib., 1994, pagg. 90 e ss. e in GT – Riv. giur. trib., 1994, pagg. 112 e ss., con nota di GLENDI, *Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo*), pronunciata in merito all'art. 33, ultimo comma, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, norma che disciplina il ricorso in via amministrativa alle Intendenze di finanze e, in secondo grado (ove la lite superi un certo valore), al Ministero delle finanze, riconoscendo la possibilità di promuovere l'azione giudiziaria solo avverso il provvedimento definitivo, nel termine di novanta giorni dalla sua notifica, ovvero entro centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso amministrativo, in caso di silenzio dell'autorità adita. Con tale pronuncia la Corte ha dichiarato “*illegittime le disposizioni che comportavano compressioni del diritto di azione, ostacolando l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza in relazione al mancato esperimento di ricorsi amministrativi*”.

Di contrario avviso era, invece, la Corte di cassazione che riteneva possibile adire il giudice ordinario già a seguito dell'ordinanza intendentizia, quale atto amministrativo comunque espressivo di una volontà di imposizione (in tal senso Cass., 27 maggio 1994, n. 5237, in Boll. Trib., 1994, pagg. 1361 e ss.).

<sup>319</sup>Cfr. Corte cost., 27 luglio 1994, n. 360 (in GT – Riv. giur. trib., 1994, pagg. 1163 e ss., con nota di GLENDI, *Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.*), pronunciata in merito alla legittimità costituzionale dell'art. 39, D.p.r. 26 ottobre 1972 n. 640, che contiene una disciplina analoga a quella vista in materia di bollo per le controversie relative all'applicazione dell'imposta sugli spettacoli ed i tributi connessi.

<sup>320</sup>Cfr. Corte cost., 24 febbraio 1995, n. 56 (in Boll. Trib., 1995, pagg. 555 e ss. e in GT – Riv. giur. trib., 1995, pagg. 421 e ss., con nota di GLENDI, *La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative*), relativa alla legittimità costituzionale dell'art. 12, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, norma speculare alle precedenti, in materia di controversie relative al rimborso della tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese.

Nel caso specifico, la Consulta osserva come “*manca una ratio idonea a giustificare il limite imposto al principio dell'art. 24 Cost.*”, trattandosi “*di controversie che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario o opportuno che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame in sede amministrativa*”.



quindi ai tempi decisionali di tali organi ovvero, in caso di loro silenzio, ad un termine di centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso in sede amministrativa.

La Consulta ha affermato che *“l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile”*<sup>322</sup>.

In particolare, secondo i giudici della Corte costituzionale, la compressione della tutela giurisdizionale risulta ingiustificata in caso

---

L'assenza di esigenze di ordine generale o superiori finalità di giustizia idonee a giustificare la compressione del diritto d'azione è stata evidenziata anche sulla base del rilievo che l'introduzione di tale strumento non ha arrestato il proliferare di controversie in materia di indebito comunitario della tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione della società nel registro delle imprese.

L'efficacia del rimedio amministrativo nel caso di specie era neutralizzata dagli indirizzi operativi espressi dalla stessa Amministrazione finanziaria col parere dell'Avvocatura generale dello Stato del 1° giugno 1993, n. 63977 (in Boll. Trib., 1993, pagg. 1811 e ss.) e con la successiva Circolare Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici serv. II, 11 gennaio 1995, n. 8 (in Corr. Trib., 1995, pagg. 480 e ss.). In particolare, quest'ultimo documento di prassi, anche a seguito della sentenza della Corte di cassazione, 28 marzo 1994, n. 2992 (che ha ritenuto contrastante con il diritto comunitario la tassa annuale di rinnovo, dovuta successivamente alla iscrizione), suggeriva agli uffici di continuare a resistere in giudizio nelle controversie in materia, attenendosi alle indicazioni contenute nel suddetto parere, in attesa di un indirizzo consolidato sulla questione.

<sup>321</sup>Cfr. Corte cost., 4 luglio 1996, n. 223, in GT – Riv. giur. Trib. n. 9/1996, pagg. 816 e ss., con commento di GLENDI, *L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi*, pronunziata rispetto all'art. 3, ultimo comma, L. 24 gennaio 1978, n. 27, normativa che si distingue dalle precedenti solamente per la mancata previsione del secondo grado di cognizione dinanzi al Ministro delle finanze.

<sup>322</sup>Cfr. Corte cost. n. 223/1996, cit..

di controversie, come quelle disciplinate dalle normative sottoposte al loro esame, attinenti solo all'"an" della pretesa creditoria della Pubblica Amministrazione (essendo l'entità del tributo normativamente predeterminata), ovvero di liti che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario, o quantomeno opportuno, che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa<sup>323</sup>.

In altre occasioni, la stessa Corte ha dichiarato la legittimità costituzionale di norme che pongono l'esperimento della procedura amministrativa come condizione di proponibilità della domanda giudiziale, "*in considerazione del soddisfacimento delle preminenti esigenze di interesse sociale cui la disposizione tende*"<sup>324</sup>.

<sup>323</sup>Considera anche questo profilo la già citata sentenza n. 15/1991 in materia di controversie contro l'Amministrazione dei servizi postali, sottolineando come l'introduzione in quest'ambito di una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 443 c.p.c. per le liti in materia previdenziale non trova giustificazione, in quanto la risoluzione delle controversie previdenziali implica un complesso di accertamenti tecnici per i quali gli enti competenti dispongono di un'apposita organizzazione e di personale specializzato, onde appare opportuno, nell'interesse dello stesso assicurato, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della controversia in sede amministrativa. Viceversa, nelle controversie con l'amministrazione postale si tratta di accertare fatti di inadempimento, per i quali il giudice dispone di strumenti e conoscenze adeguati; mentre l'esperienza attesta la scarsa funzionalità, come mezzo di prevenzione delle liti, della condizione di accesso alla giurisdizione prescritta dalla norma impugnata.

<sup>324</sup>In tal senso, Corte cost., 1° marzo 1973, n. 24, richiamata dalla più recente ordinanza del 15 luglio 2003, n. 251 relativa alla legittimità costituzionale dell'art. 22, L. 24 dicembre 1969, n. 990 che subordina l'esercizio dell'azione di risarcimento dei danni causati dalla circolazione dei veicoli e dei natanti per i quali vi è obbligo di assicurazione al previo invio all'assicuratore della richiesta risarcitoria a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

In quella sede, la Corte ha evidenziato come il preventivo ricorso all'assicurazione "*miri a porre le imprese e gli istituti assicuratori della r. c. auto in grado di istruire la pratica e raccogliere tutti gli elementi di valutazione e favorire la possibilità di liquidazione dell'indennizzo in via di composizione stragiudiziale; così evitando una troppo sollecita proposizione di giudizi, le cui spese, in caso di soccombenza della impresa convenuta, si risolverebbero in un inutile aggravio del costo di gestione dell'impresa medesima, con riflessi pregiudizievole per l'intero settore del servizio assicurativo (sentenza n. 19 del 1975) e*

In altri casi ancora, la Consulta ha riconosciuto la conformità della normativa al dettato costituzionale, ravvisandovi “*il corretto punto di equilibrio tra l'effettiva garanzia dell'azione e il limite al suo condizionamento*”<sup>325</sup>.

Secondo l'insegnamento dei Giudici delle leggi, la *ratio* giustificatrice della giurisdizione condizionata è quella di evitare l'abuso del diritto alla tutela giurisdizionale, o meglio l'eccesso della giurisdizione, nell'interesse della funzione giurisdizionale stessa di evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, purché ciò non determini una sensibile compressione del diritto di azione<sup>326</sup>.

---

*conseguentemente anche per gli assicurati a cagione dell'inasprimento di tariffe e premi*”.

<sup>325</sup>In tal senso, Corte cost., 4 marzo 1992, n. 82, in *Foro it.*, 1992, I, pagg. 1023 e ss., con osservazioni di COSTANTINO, che ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 5, L. 11 maggio 1990, n. 108, contenente la disciplina del tentativo obbligatorio di conciliazione nelle controversie in materia di licenziamenti individuali, a pena di improcedibilità.

Allo stesso modo, è stata riconosciuta la legittimità costituzionale degli artt. 410, 410-*bis* e 412-*bis* c.p.c. relativi al tentativo obbligatorio di conciliazione per le controversie in materia di lavoro *ex* art. 409 c.p.c., da Corte cost., 13 luglio 2000, n. 276, in *Giur. it.*, 2001, pag. 1, con note di SARTORETTI, *La composizione stragiudiziale delle controversie al vaglio della Corte costituzionale*, e di RONCO, *Costituzionalità (e inopportunità) del tentativo obbligatorio di conciliazione stragiudiziale delle controversie di lavoro*, e in *Giust. Civ.*, 2000, I, pagg. 2499 e ss., annotata da BRIGUGLIO, *Un'occasione per la pronuncia di una sentenza interpretativa di rigetto da parte della Consulta?*

Anche in tale occasione i Giudici delle leggi hanno ribadito che il diritto di azione tutelato dall'art. 24 Cost. “*non comporta l'assoluta immediatezza del suo esperimento, ben potendo la legge imporre oneri finalizzati a salvaguardare "interessi generali", con le dilazioni conseguenti*” e riconosce la sussistenza di tali interessi generali nel caso in esame sotto un duplice profilo. Infatti, lo strumento apprestato, da un lato, evita che l'aumento delle controversie attribuite al giudice ordinario in materia di lavoro provochi un sovraccarico dell'apparato giudiziario, con conseguenti difficoltà per il suo funzionamento e, dall'altro, favorisce “*la composizione preventiva della lite, che assicura alle situazioni sostanziali un soddisfacimento più immediato rispetto a quello conseguito attraverso il processo*”.

<sup>326</sup>In tal senso Corte cost., 26 luglio 1979, n. 93, in *Foro it.*, 1979, I, pagg. 2535 e ss., ove si afferma che “*i procedimenti preliminari mirano a realizzare la giustizia nell'ambito della Amministrazione ma non possono risolversi in at-*

L'interesse perseguito attraverso questi strumenti è il principio di economia processuale, che trova il suo fondamento nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, 2° comma, Cost. e che mira ad assicurare la più efficace e pronta soluzione dei conflitti, realizzando in tal modo anche la soddisfazione del titolare della pretesa sostanziale nel modo più celere e meno dispendioso<sup>327</sup>.

Incentivando il buon andamento e l'efficacia dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost. e la risoluzione stragiudiziale delle liti, si realizza “*un'economia giudiziaria in senso tecnico e un'economia giudiziaria in senso economico*”<sup>328</sup>, garantendo altresì una più rapida definizione processuale delle controversie residue, non componibili in via amministrativa.

In particolare, la procedura amministrativa di composizione della lite realizza l'equo contemperamento degli interessi contrapposti ora delineati (principio di economia processuale e buon andamento della Pubblica Amministrazione da una parte e inviolabilità della tutela giu-

---

*tentati al diritto di proporre l'azione in giudizio*”.

Con la sentenza in esame la Consulta ha censurato l'art. 10, 2° e 3° comma, r.d. 8 gennaio 1931, n. 148 in materia di rapporti di lavoro degli addetti ai servizi pubblici di trasporto in concessione, nella parte in cui disponeva l'improprietà dell'azione giudiziaria in caso di mancata o tardiva presentazione del reclamo gerarchico ivi previsto.

Osserva la Corte che il soddisfacimento della suesposta esigenza di economia processuale, “*certamente meritevole di tutela, non richiede una così sensibile compressione dei diritti del lavoratore*”, essendo sufficiente a tal fine “*prevedere che il previo esperimento del ricorso costituisca una condizione di procedibilità, la quale non implica decadenza dal diritto, la cui carenza potrà essere rilevata in base alle regole del rito speciale del lavoro*”.

<sup>327</sup>Cfr. Corte cost., 27 febbraio 1974, n. 46, secondo cui “*La normativa in esame (n.d.a. nel caso di specie gli artt. 57 e 58, D.P.R. 30 maggio 1955, n. 797 in materia di assegni familiari) tende a far portare alla cognizione del giudice le sole controversie non eliminabili in via amministrativa, il che non vuol dire affatto escludere o limitare la tutela giurisdizionale*”.

<sup>328</sup>Si veda COMOGGIO, *Premesse ad uno studio sul principio di economia processuale*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1978, pagg. 584 e ss..

risdizionale dall'altra), laddove sia prevista non come condizione dell'azione o presupposto processuale, la cui mancanza provoca la definitiva perdita del diritto d'azione, bensì come requisito di procedibilità.

In tal modo, la mancata richiesta di attivazione della procedura, rilevata d'ufficio o su eccezione di parte, produce il solo effetto di sospendere il processo per consentire lo svolgimento della fase amministrativa, con contestuale fissazione di un termine per la presentazione dell'istanza e di un ulteriore termine per la riassunzione del giudizio, in caso di esito negativo del procedimento<sup>329</sup>.

Ricapitolando, alla luce della giurisprudenza costituzionale in materia, la giurisdizione condizionata è ritenuta coerente al dettato costituzionale ove:

- ricorrano esigenze di ordine generale o superiori finalità di giustizia o particolari interessi sociali e la misura predisposta sia idonea e non manifestamente sproporzionata rispetto agli obiettivi perseguiti;
- l'onere del previo esperimento del rimedio amministrativo non renda impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio del diritto di azione, specie attraverso norme che sanciscono la decadenza dal diritto in caso di mancata presentazione dell'istanza in via amministrativa;
- la natura delle controversie interessate dallo strumento conciliativo sia tale da rendere necessario un esame preliminare con conseguente ritardo dell'accesso all'azione giudiziaria.

---

<sup>329</sup>La Corte costituzionale e la dottrina parlano di condizione di procedibilità laddove le disposizioni fanno conseguire all'omessa introduzione della procedura amministrativa la sola sospensione del processo.

Si precisa, tuttavia, che non sempre il termine “*procedibilità*” è utilizzato in tal senso nel sistema normativo: sul punto si rinvia a LA CHINA, voce *Procedibilità (dir. proc. Civ.)*, in Enc. Dir., Milano, 1986, vol. XXXV, pagg. 795 e ss.; GLENDI, *Procedimento di mediazione e processo civile*, in Corr. Trib. n. 10/2011, pagg. 801 e ss..

Il medesimo orientamento si riscontra in ambito comunitario, ove la Corte di giustizia ha ritenuto ammissibili restrizioni della tutela giurisdizionale dovute a misure di conciliazione extragiudiziale che realizzano “*obiettivi d'interesse generale*” e che non costituiscono, “*rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti*”<sup>330</sup>. In particolare, si riconosce come obiettivo di interesse generale lo scopo di definizione più spedita e meno onerosa delle controversie e di decongestionamento dei tribunali, perseguito già dalla disciplina sulla mediazione in materia civile e commerciale e ora da quella sul reclamo in materia tributaria di cui all'art. 17-*bis*.

I Giudici comunitari hanno, quindi, statuito che i principi di equivalenza e di effettività<sup>331</sup> ed il principio della tutela giurisdizionale effettiva non ostano ad una normativa nazionale che impone per le controversie il previo esperimento di una procedura di conciliazione extragiudiziale, “*a condizione che tale procedura non conduca ad una deci-*

---

<sup>330</sup>In tal senso, Corte di giustizia UE, 15 giugno 2006, causa C 28/05, *Dokter e a.*, Racc. pag. I-5431, punto 75, e giurisprudenza ivi citata, nonché Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza *Fogarty c. Regno Unito* del 21 novembre 2001, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33.

<sup>331</sup>Secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia europea, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione, fermo restando che gli Stati membri sono tenuti a garantire in ogni caso la tutela effettiva di tali diritti (cfr. sentenze 15 aprile 2008, causa C-268/06, *Impact*, Racc. pag. I-2483, punti 44 e 45, nonché 16 luglio 2009, causa C-12/08, *Mono Car Styling*, Racc. pag. I-6653, punto 48, in *curia.europa.eu*).

In particolare, le modalità procedurali dei ricorsi non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (c.d. principio di equivalenza), né devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (c.d. principio di effettività) (v. sentenza *Impact*, cit., punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

sione vincolante per le parti, non comporti un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale, sospenda la prescrizione dei diritti in questione e non generi costi, ovvero generi costi non ingenti, per le parti, (...) e sia possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone"<sup>332</sup>.

Occorre ora verificare se le condizioni suelencate ricorrono o meno nello strumento apprestato dal neointrodotta art. 17-bis, D.lgs. n. 546/92.

Sul punto in dottrina si registrano opinioni discordanti.

Secondo l'orientamento prevalente, il nuovo istituto costituisce solamente un elemento di disturbo nella struttura del processo e un inutile aggravio che compromette le effettive garanzie del contribuente<sup>333</sup>, esistendo già nel sistema tributario rimedi, quali l'autotutela e

---

<sup>332</sup>Cfr. Corte di giustizia UE, 18 marzo 2010 (cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08 e C-320/08), con commento di FINOCCHIARO, *Un'interpretazione dei giudici del Lussemburgo in linea con i parametri costituzionali*, in Guida dir., 2010, nonché con commento di ARMONE – PORRECA, *La mediazione civile nel sistema costituzional-comunitario*, in Foro it., 2010, pagg. 372 e ss..

Tale sentenza si pronuncia, in particolare, in senso favorevole sulla forma di giurisdizione condizionata prevista dall'art. 1, 11° comma, l. n. 249/97, in tema di controversie tra utenti o categorie di utenti ed un soggetto autorizzato o destinatario di licenze oppure fra soggetti autorizzati o destinatari di licenze, che condiziona proposizione del ricorso in sede giurisdizionale al previo esperimento del tentativo di conciliazione dinanzi all'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (tentativo di conciliazione da concludersi entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza).

<sup>333</sup>Cfr. DE MITA, *Il fuoco incrociato sulla mediazione era inevitabile*, in *Il sole24ore* del 26 maggio 2013, secondo cui “*ad altra efficienza potremmo dire, per converso, porterà l'eliminazione, per mano della Corte Costituzionale o del Parlamento, dell'istituto della mediazione tributaria, inutile, iniqua, incomprendibile*”.

Al contrario, MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, cit., pagg. 1192-1193, il quale osserva che “*la dilazione dell'accesso al giudice e la sua ragionevolezza dipendono, nella sostanza, dalla efficienza del nuovo sistema*”. Occorre, pertanto, verificare nella prassi se tale meccanismo funziona, conducendo a “*una decisione frutto di un vaglio oggettivo ed effettivo*”, ovvero se si verifica “*il fenomeno della cosiddetta «doppia conforme», ossia una sostanziale*

l'accertamento con adesione, efficaci per addivenire all'annullamento ovvero alla riforma dell'atto impositivo, senza incidere sull'esercizio del diritto di difesa del contribuente, e per effettuare gli accertamenti tecnici ulteriori, eventualmente necessari per meglio definire la pretesa tributaria; né rileva, secondo l'opinione qui riportata, la circostanza che in sede di reclamo l'istruttoria sia curata da una struttura diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emesso l'atto impositivo<sup>334</sup>.

A parere di questa dottrina, gli stessi obiettivi potevano essere perseguiti in altro modo, sfruttando gli strumenti già predisposti dal legislatore tributario. In particolare, posto che il reclamo si configura come un riesame obbligatorio in autotutela, sarebbe stata sufficiente una circolare interna di carattere organizzativo, senza alcuna interferenza con il processo; allo stesso modo per ottenere il risultato della mediazione, sarebbe bastato che la Direzione centrale chiedesse agli

---

*duplicazione quasi automatica del provvedimento reclamato*"; in tal caso, *“l'istituto non potrebbe consentire di produrre gli effetti deflattivi sperati, e si concretizzerebbe, anzi, in un aggravio irragionevole della procedura”*.

<sup>334</sup>In tal senso, BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, cit., pagg. 863 e ss., la quale osserva che *“se anche il reclamo apre ad una valutazione dell'amministrazione che potrebbe portare all'annullamento o alla revoca totale o parziale dell'atto (e dunque evitare il contenzioso) occorre ricordare che tale possibilità era già contemplata dal sistema che, nel suo complesso, offriva rimedi efficaci senza incidere sull'esercizio del diritto alla difesa”*.

Quanto alla necessità di preliminari accertamenti tecnici, osserva altresì che *“se per “accertamento tecnico” si intende la necessità di un supplemento di attività istruttoria, la possibilità che essa venga esercitata risulta ampiamente garantita dai diversi istituti deflattivi cui già si è fatto riferimento che sempre implicano un'ulteriore e più attenta verifica del proprio operato da parte dell'amministrazione”*. Criticabile appare altresì, a detta dell'Autrice, la prevista alternatività tra reclamo e conciliazione giudiziale e, dunque, l'eliminazione del rimedio della conciliazione giudiziale nelle ipotesi in cui opera il reclamo, trattandosi di un *“rimedio deflattivo coerente e consequenziale, in linea, questo sì, con esigenze di sistema e di tutela”*.



Uffici di proporre a tappeto la conciliazione fuori udienza, in tutti i casi minori in cui sussistono le condizioni previste per “mediare”<sup>335</sup>

Quella parte della dottrina che aderisce a questa tesi ritiene che il contribuente incline ad addivenire ad un accordo con l'amministrazione finanziaria attiverà senz'altro la procedura di accertamento con adesione, che assicura anche maggiori vantaggi sotto il profilo sanzionatorio<sup>336</sup>.

Neppure la nuova misura sarebbe utile a garantire il miglior funzionamento della giustizia tributaria attraverso l'eventuale riduzione del contenzioso “*bagatellare*” pendente innanzi alle Commissioni tributarie, non riscontrandosi – a detta dei fautori di questo orientamento – una reale esigenza in tal senso<sup>337</sup>.

---

<sup>335</sup>In tal senso, BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., pag. 2495.

In senso conforme, ma in termini ancora più critici, STEVANATO, *Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato*, cit., pag. 99, il quale afferma che “*l'art. 17-bis delinea un istituto farraginoso, bifronte, seriamente sospetto di incostituzionalità, che si sovrappone a istituti già esistenti, in termini del tutto confusi*”, in quanto “*il reclamo appare in realtà una obbligatoria istanza di autotutela preventiva e ante causam*”, mentre la mediazione “*appare riprodurre in termini più grossolani e senza contraddittorio ciò che si può già ottenere con il procedimento finalizzato all'accertamento con adesione*”.

<sup>336</sup>In questi termini si esprime PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1286, il quale rileva altresì che “*il fallimento della procedura (n.d.a. di accertamento con adesione) renderà, con molta probabilità, un inutile aggravio (anche per l'Amministrazione) il previo esperimento della procedura del reclamo in luogo del ricorso diretto alla Commissione tributaria*”.

Dello stesso avviso è PISTOLESI (*Il reclamo e la mediazione*, cit., pag. 73), il quale osserva che “*sarebbe stato quindi preferibile – anche per rendere più celere la definizione stragiudiziale delle potenziali liti alle quali ha riguardo l'art. 17 bis cit., o, in alternativa, perché se ne abbia una sollecita trattazione processuale – escludere per esse l'accertamento con adesione e disporre, nel contesto del tentativo obbligatorio di mediazione, che la decurtazione delle sanzioni risultasse pari a quella contemplata per il perfezionamento del procedimento retto dal D.L.vo n. 218/1997*”.

<sup>337</sup>Cfr. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 855, il quale sostiene che “*in tale prospettiva, la norma andrebbe a rispondere a un'esigenza che non era effettivamente sentita*

Di conseguenza, mancherebbero quegli interessi generali tali da giustificare la compressione del diritto alla tutela giurisdizionale del contribuente.

Si sottolinea altresì come il rinvio dell'accesso alla giustizia sia in realtà più lungo dei soli novanta giorni previsti per l'esperimento della procedura di reclamo, dovendosi considerare anche i tempi dell'eventuale accertamento con adesione e, se del caso, della sospensione feriale dei termini, ponendosi dunque in netto contrasto con l'interesse alla ragionevole durata del processo tutelato dall'art. 111 Cost.<sup>338</sup>.

*stante il buon funzionamento della giustizia tributaria di merito in rapporto ad altri ambiti dell'ordinamento”.*

Si tratta, tuttavia, di un'osservazione quantomeno opinabile: se è vero che la situazione del contenzioso tributario non è paragonabile a quella sussistente in ambito civilistico, nondimeno si ritiene che anche in tale contesto l'esigenza di deflazionare il contenzioso dalle liti di minor valore (che costituiscono la netta maggioranza del contenzioso in materia) sia assolutamente presente ed attuale. Il raggiungimento di un simile obiettivo non sarebbe un risultato di scarso rilievo, in quanto consentirebbe alle Commissioni tributarie di concentrare gli sforzi sulle cause più complesse e di maggiore importo.

Per un'idea sui “numeri” del contenzioso tributario negli ultimi anni e sull'incidenza che i nuovi strumenti deflativi hanno avuto sul flusso di controversie portate all'attenzione delle Commissioni tributarie, si rinvia ai dati riportati al Cap. 1, par. 4.

<sup>338</sup>Cfr. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione*, cit., pag. 89, il quale osserva che “*se il contribuente attiva il procedimento di accertamento con adesione, considerando anche la possibile sospensione dei termini feriali, fra la notificazione dell'atto impugnabile ed il radicamento del giudizio dinanzi al Giudice tributario possono trascorrere circa nove mesi e mezzo (se ai sessanta giorni per la proposizione del ricorso si aggiungono i novanta giorni per il procedimento di accertamento con adesione, i quarantasei giorni della sospensione feriale ed i novanta giorni per il procedimento di reclamo e mediazione, si ottengono ben duecentottantasei giorni)*”, andando così contro “*all'aspettativa – riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost. – di vedere definita in tempi ragionevoli la controversia*”.

Lo stesso rilievo è sollevato anche da Russo, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *Il fisco* n. 30/2011, pagg. 4843 e ss., il quale osserva che, tenendo conto anche del termine per la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate pari a sessanta giorni *ex art. 23 d.lgs. 546/92* e del termine minimo di trenta giorni che deve intercorrere tra il decreto di fissazione di udienza e la discussione della causa *ex art. 31 del medesimo decreto*, “*la*

Inoltre, si ravvisa una chiara lesione del diritto di difesa del contribuente, nella misura in cui la normativa in esame mette l'Amministrazione finanziaria nelle condizioni di venire anticipatamente a conoscenza della sua strategia difensiva già al momento della presentazione del reclamo<sup>339</sup>.

La questione della conformità dell'art. 17-*bis* al dettato costituzionale è affrontata nella stessa Circolare n. 9/E del 2012, ove si rileva come il nuovo istituto non determina un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente, in quanto, in caso di esito negativo della procedura amministrativa, la norma in esame “*considera l'azione giudiziaria già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale*”. Nello stesso documento di prassi si afferma che, alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale, la normativa in esame risponde ad esigenze riconosciute come costituzionalmente rilevanti, quali quella di “*realizzare la giustizia nell'ambito della Pubblica Amministrazione*” e di “*evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio*”<sup>340</sup>.

---

*trattazione della controversia potrebbe svolgersi – finanche innanzi le commissioni tributarie non particolarmente oberate da grandi carichi di lavoro – ben oltre un anno dalla notificazione dell'atto impositivo”.*

<sup>339</sup>Cfr. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 828, la quale sottolinea come “*poiché la fase amministrativa si svolge a ricorso già presentato e, quindi, con documenti e produzioni probatorie già note all'Ufficio, ciò implichè, per l'appunto, una piena conoscenza da parte dell'Ente impositore della strategia difensiva che i ricorrente seguirà nel processo*”.

<sup>340</sup>Cfr. la premessa della Circolare n. 9/E del 2012, ove si cita anche la relazione al disegno di legge di conversione del D.l. n. 98/2011, secondo cui la norma in esame “*introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate*”.

Altra parte della dottrina condivide la lettura costituzionalmente orientata della norma in materia di reclamo e mediazione data dall'Amministrazione finanziaria e ritiene apprezzabile l'intento del legislatore tributario di creare un “*filtro con finalità conciliative*”, ravvisando nelle finalità proprie della disciplina in esame di ridurre i carichi pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie e di incentivare la composizione preventiva della lite quelle esigenze di ordine generale o superiori finalità di giustizia che legittimano, a detta della Consulta, la previsione di fattispecie di “*giurisdizione condizionata*”<sup>341</sup>.

Inoltre, i sostenitori di tale tesi difendono l'originalità dello strumento neointrodotta rispetto ad autotutela, accertamento con adesione e conciliazione, rinvenendo quale caratteristica peculiare del reclamo lo scopo di affidare all'Amministrazione l'esercizio di una funzione

---

Si enumerano i molteplici vantaggi che conseguono all'applicazione del nuovo istituto: diminuire il numero dei giudizi tributari instaurati, contribuire a sviluppare la *tax compliance*, migliorare i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, contribuire alla realizzazione degli obiettivi di qualità perseguiti dall'Agenzia delle entrate e dare ai contribuenti l'opportunità di rappresentare sollecitamente le proprie ragioni in sede amministrativa, evitando gli oneri e l'alea del giudizio.

<sup>341</sup>Sulla base di tali assunti esclude l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis sotto questo profilo PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., pag. 88, il quale afferma che “*pur volendo qualificare il reclamo come un rimedio amministrativo preventivo (ed è vero solo in parte poiché esso si può poi tramutare in ricorso), si ravvisano nel caso le «esigenze di ordine generale» e le «superiori finalità di giustizia» che, secondo la Consulta, legittimano la «giurisdizione condizionata»*”.

Si veda anche Ib., *Il reclamo e la mediazione*, cit., pag. 88, ove l'Autore riconosce una serie di effetti positivi alla possibilità di addivenire alla composizione in via anticipata della potenziale controversia attraverso il neointrodotta istituto, “*concorrendo ad instaurare rapporti fra il Fisco ed i contribuenti fondati su valori di reciproche correttezza, lealtà e fiducia, responsabilizzando entrambe le parti del rapporto tributario ed inducendole a valutare con maggiore ponderazione l'introduzione della lite, riducendo conseguentemente i carichi pendenti presso le Commissioni tributarie ed abbattendo i correlati costi che le medesime parti altrimenti avrebbero dovuto affrontare*”.

amministrativa giustiziale non rinvenibile negli altri istituti deflativi del contenzioso<sup>342</sup>.

In particolare, l'obbligatorio esperimento del reclamo è stato assimilato da taluni al tentativo obbligatorio di conciliazione in materia di controversie di lavoro, dichiarato legittimo dalla Corte costituzionale<sup>343</sup>, ritenendo estensibili alla fattispecie qui esaminata le considerazioni che hanno condotto a tale pronuncia.

Infatti:

– anche il nuovo istituto è finalizzato a prevenire l'instaurazione del giudizio e risponde agli interessi generali richiamati dalla Corte costituzionale;

– anche la presentazione del reclamo all'Agenzia delle entrate produce gli effetti sostanziali della domanda giudiziale e non grava di un onere eccessivo la parte interessata<sup>344</sup>.

---

<sup>342</sup>In tal senso, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 135-136, il quale ritiene che “la Corte Costituzionale potrebbe ammettere che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame amministrativo della controversia, la quale oltre a garantire l'esercizio di una funzione giustiziale in ambito amministrativo è anche in grado di evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio”.

<sup>343</sup>Cfr. Corte cost. n. 276/2000, cit..

<sup>344</sup>Cfr. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 903.

Dello stesso avviso è anche LOGOZZO (*Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1508), il quale sostiene che “non può revocarsi in dubbio che i parametri posti dalla Corte per il giudizio di costituzionalità della “giurisdizione condizionata” nella fattispecie di cui all'art. 17-bis siano pienamente rispettati: le superiori finalità di giustizia o l'interesse generale (...) sono giustificate dalla riduzione delle cause soprattutto per liti di valore modesto per cui ragioni di economicità escludono di mettere in moto immediatamente la macchina del processo tributario. Che, comunque, il contribuente, non soddisfatto dell'esito del reclamo/mediazione, può attivare senza alcuna difficoltà, coincidendo in pratica il contenuto del ricorso con il reclamo (“si producono gli effetti del ricorso”) e dovendo soltanto posticipare il deposito del ricorso di ulteriori 90 giorni rispetto ai termini ordinari”.

I sostenitori di questa tesi individuano nella natura del reclamo e nella sua *ratio* ispiratrice le ragioni idonee a salvarlo da censure di incostituzionalità sotto il profilo considerato.

In particolare, ci si è già soffermati sulla duplice natura del reclamo, quale atto che è al tempo stesso atto assimilabile ad un ricorso in opposizione amministrativa<sup>345</sup> e atto introduttivo del processo, idoneo a produrre gli effetti procedurali e processuali, ad interrompere il termine di sessanta giorni di cui all'art. 21, D.lgs. n. 546/92 ed a determinare la litispendenza, una volta fallito il tentativo di composizione stragiudiziale.

Sotto il profilo delle finalità perseguite, poi, il nuovo istituto bilancia la temporanea limitazione all'accesso alla tutela giurisdizionale con la garanzia di una maggiore efficacia dell'azione amministrativa e l'incentivo alla più rapida risoluzione *extra iudicium* delle controversie, contrastando il fenomeno dell'abuso del processo in attuazione dei principi costituzionali di buon andamento della Pubblica Amministrazione ed economia processuale sanciti dagli artt. 97 e 111.

Alla luce di tutto quanto sopra, i fautori di questa tesi sostengono che *“se gli interessi perseguiti dalla giurisdizione condizionata sono conformi alla trama costituzionale, se lo strumento scelto come “filtro” è proporzionato, coerente e adeguato, se il tempo di attesa per l'instaurazione del processo è ragionevole e non pregiudica in concreto il diritto sostanziale da tutelare, se le parti, infine, possono liberamente accedere alla piena tutela perché non vincolate, anche solo di fatto, ad accettare forzatamente la risoluzione amministrativa della*

---

<sup>345</sup>Cfr. GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942, pagg. 85 e ss..

*controversia, il diritto alla garanzia giurisdizionale non pare possa dirsi leso o svuotato di contenuto*<sup>346</sup>.

Tale dottrina, peraltro, critica il parallelismo operato nell'ordinanza della Commissione tributaria di Campobasso tra la disciplina in esame e le norme in materia di ricorso gerarchico già censurate dai Giudici delle leggi<sup>347</sup>, trattandosi di fattispecie non assimilabili alla presente. Infatti, mentre le ipotesi di giurisdizione condizionata sanzionate come incostituzionali subordinavano l'esercizio della tutela giurisdizionale al previo esperimento di due gradi di cognizione in sede amministrativa e, quindi, ai tempi decisionali degli organi competenti, l'art. 17-*bis* definisce una procedura più snella ed un termine preciso per il suo svolgimento.

Sotto questo aspetto, la procedura di reclamo e mediazione ricalca il modello presente in altre disposizioni, quali l'art. 188, T.U. 645/58 in materia di ricorso contro l'iscrizione a ruolo e l'art. 10, D.P.R. 787/80 relativo al ricorso avverso i ruoli emessi dal Centro di Servizio, generalmente ritenute conformi agli artt. 24 e 111 della Carta costituzionale.

#### **4. L'inammissibilità del ricorso di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis***

Collegata alla precedente è la questione relativa al 2° comma dell'art. 17-*bis*, il quale stabilisce che “*la presentazione del reclamo è*

---

<sup>346</sup> In questi termini si esprime rispetto all'istituto di cui all'art. 17-*bis* GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in Riv. dir. trib. n. 4/2013, parte I, pag. 317.

<sup>347</sup> Il riferimento è alle sentenze della Corte costituzionale innanzi esaminate in materia di imposta di bollo, imposta sugli spettacoli, concessioni governative e tasse automobilistiche (Corte cost. nn. 406/93, 360/94, 56/95 e 233/96).

*condizione di ammissibilità del ricorso*” e che l'eventuale vizio procedurale è rilevabile anche d'ufficio “*in ogni stato e grado del procedimento*”.

Si tratta di un profilo distinto – seppur connesso – al precedente, in quanto una cosa è ritenere che l'obbligatorietà del preventivo reclamo non arrechi un *vulnus* al diritto alla tutela giurisdizionale, altra cosa è affermare la legittimità costituzionale di una norma sanzionatoria che, per garantire l'esperienza del tentativo di componimento della controversia, prevede l'inammissibilità del ricorso non preceduto dall'istanza amministrativa, determinando così la definitiva perdita del potere di agire in giudizio in relazione all'atto impugnato<sup>348</sup>.

Infatti, pur aderendo alla tesi di quanti ritengono che l'invalido esercizio del potere di impugnativa non determina l'automatica consumazione del potere stesso<sup>349</sup>, vi è il forte rischio che il contribuente, al momento della pronuncia in rito, non sia più in termini per riproporre le sue doglianze con le modalità di cui all'art. 17-*bis*.

---

<sup>348</sup>In tal senso, GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in Riv. trim. dir. trib., 2012, pag. 920, il quale denuncia l'irragionevolezza di tale sanzione e la “*sproporzione evidente tra interesse che si intende proteggere e diritto che finisce irrimediabilmente per calpestare*”.

<sup>349</sup>La questione è, infatti, dibattuta. Se l'orientamento maggioritario si attesta sulla posizione favorevole alla facoltà del contribuente di riproporre la sua domanda giudiziale emendata dei vizi procedurali, ove sia ancora in termini (in tal senso, da ultimo, Cass. 30 giugno 2010, n. 15441, in Corr. Trib., 2010, pagg. 2474 e ss.; Cass. 31 marzo 2008 n. 8234; Cass. 2 aprile 2007, n. 8182; Cass. 30 agosto 2006, n. 18821 in Dir. prat. trib. 2007, II, pagg. 496 e ss.), vi è autorevole dottrina che sostiene la posizione contraria.

In particolare, si veda GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pagg. 518 e ss., il quale ritiene che l'esercizio del potere di azione tributaria ne suggerirebbe invariabilmente la consumazione, così da doversi in ogni caso escludere l'ammissibilità di un reiterato esercizio dello stesso, anche in ipotesi di intervenuta rinuncia agli effetti del suo atto d'esercizio precedente oppure di acclarata nullità o inammissibilità di quest'ultimo.



La disposizione in esame, dunque, pone il contribuente nella situazione di perdere definitivamente la possibilità di ottenere una tutela giurisdizionale della propria situazione giuridica sostanziale, comportando una lesione irrimediabile del suo diritto di difesa.

Peraltro, l'art. 17-*bis* si pone in controtendenza rispetto ad altre fattispecie di mediazione/conciliazione, quali il tentativo obbligatorio di conciliazione dinanzi alla Direzione provinciale del lavoro nel rito di cui agli artt. 409 e ss. c.p.c. o la stessa mediazione obbligatoria in materia civile e commerciale di cui all'art. 5, 1° comma, D.lgs. n. 28/2010, le quali per il mancato esperimento della procedura amministrativa prevedono la più lieve sanzione dell'improcedibilità.

Il ricorso alla declaratoria di improcedibilità assicura lo svolgimento della procedura amministrativa ed allo stesso tempo non incide in via definitiva ed irrimediabile sul diritto di difesa del ricorrente, determinando esclusivamente la sospensione del processo e la rimessione in termini delle parti, con effetto sanante del ricorso una volta espletato il tentativo di componimento stragiudiziale della lite.

Anche i sostenitori della legittimità costituzionale della norma in esame riconoscono l'ingiustificata severità della sanzione comminata per la mancata presentazione del reclamo, ritenendo più opportuna ed equa la semplice improcedibilità, pur prevista nel testo originario dell'art. 17-*bis*, ma poi scartata<sup>350</sup>.

---

<sup>350</sup>In tal senso, LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1508.

Sul punto, BIANCHI, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, cit., pag. 204, parla di “*intento vagamente persecutorio nei confronti del contribuente*” da parte del legislatore tributario, affermando che “*è lodevole l'intento di far precedere la fase giurisdizionale da una conciliazione in via amministrativa, ma pare eccessivo compromettere il diritto di difesa del contribuente in caso di mancata proposizione del reclamo*”.

Ora, anche rispetto a questo profilo sollevato dai giudici rimettenti, in dottrina si registrano due orientamenti e, dunque, due alternative interpretative della disposizione in esame: a coloro che la ritengono irrimediabilmente lesiva del diritto alla tutela giurisdizionale si contrappongono quelli che tentano di salvarla attraverso *l'escamotage* di un'interpretazione costituzionalmente orientata.

Come illustrato nel paragrafo precedente, la Corte costituzionale ha a più riprese dichiarato l'illegittimità costituzionale di quelle previsioni che contemplano l'esperimento del reclamo come condizione di proponibilità o ammissibilità che, se non adempiuta entro il termine stabilito, determina la decadenza dall'azione giudiziaria, trattandosi di previsioni che comportano una compressione penetrante ed ingiustificata del diritto di azione tutelato dall'art. 24 Cost.<sup>351</sup>. Viceversa, la stessa Consulta ha ritenuto legittime quelle condizioni apposte all'esercizio della giurisdizione che non impediscono la proposizione dell'azione, ma ne determinano solamente l'improcedibilità, con sospensione del giudizio e fissazione di termini per esperire il tentativo di conciliazione<sup>352</sup>.

Alla luce di questo ormai consolidato indirizzo della giurisprudenza costituzionale, molti autori ritengono che anche la disciplina di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis* sia destinata alla censura di illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 24 Cost.<sup>353</sup>.

---

<sup>351</sup>In tal senso, *ex multis*, Corte cost. nn. 57/1972, 186/1972, 93/1979, 530/1989 e 15/1991.

<sup>352</sup>Così le sentenze Corte cost. nn. 82/1992 e 276/2000 in materia lavoristica.

<sup>353</sup>Fortemente critici verso questo aspetto della normativa in materia di reclamo sono MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., pag. 855; MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., pagg. 155-161; CORASANITI, *Sub art. 17-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546*, in CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 3ª ed., Padova, 2012, pag. 227; GIUDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una pri-*

Si sottolinea altresì come la disciplina dell'istituto, così come formulata, rischia di incrementare il contenzioso tributario, piuttosto che ridurlo, paventandosi possibili ricorsi avverso le dichiarate inammissibilità<sup>354</sup>. In tal modo, verrebbe meno anche quell'interesse generale al miglior funzionamento della giustizia invocato per legittimare il ricorso alla c.d. “*giurisdizione condizionata*”.

Altra dottrina richiama la giurisprudenza costituzionale pronunciata sul tentativo obbligatorio di conciliazione delle controversie di lavoro (la già più volte citata sentenza n. 276/2000), che giustifica l'improcedibilità conseguente al mancato esperimento di detto tentativo come “*la misura con la quale l'ordinamento assicura effettività all'osservanza dell'onere*”, e ritiene che tale osservazione sia estensibile anche alla mediazione, affermando che “*anche la sanzione di inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo può essere giustificata nella prospettiva assunta dai giudici delle leggi*”<sup>355</sup>.

---

*ma e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, cit.; BIANCHI, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, cit., pagg. 204 e ss..

<sup>354</sup>Si veda PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1286, il quale contempla due ipotesi:

- il caso in cui il contribuente ritenga la lite non reclamabile, per oggetto o per valore, e presenti direttamente ricorso, con declaratoria di inammissibilità ai sensi dell'art. 17-bis, 2° comma;

- e l'ipotesi inversa in cui il contribuente presenti reclamo (anziché ricorso diretto) per fattispecie non rientranti nell'ambito di applicazione della nuova disciplina e si costituisca in giudizio, dopo il decorso del termine di 90 giorni di cui al 9° comma dell'art. 17-bis, per vedersi dichiarare inammissibile il ricorso per tardività ex art. 21 del medesimo d.lgs. n. 546/92.

<sup>355</sup>In tal senso, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit. pag. 903.

*Contra*, MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., pag. 155, osserva che, proprio alla luce dell’*“insegnamento impartito dalla Corte costituzionale al cospetto di quelle particolari figure di c.d. Giurisdizione condizionata in cui l'accesso alla giustizia richiede il previo esperimento di un tentativo di conciliazione, o come nel caso in esame, di altro «adempimento*

Tuttavia, è di tutta evidenza come le due fattispecie non siano paragonabili, stante la diversità di conseguenze che derivano dalle due ipotesi sanzionatorie in esame, che rende l'inammissibilità una misura sproporzionata rispetto agli interessi perseguiti.

Né è sufficiente a giustificare la severità del rimedio sanzionatorio l'intento – evidenziato dai vertici dell'Amministrazione finanziaria – di “*scoraggiare comportamenti in contrasto con lo spirito della norma, che è, appunto, finalizzata a ridurre la conflittualità*”<sup>356</sup>.

Più interessante appare la riflessione di chi<sup>357</sup> ha ricordato la particolare sensibilità della giurisprudenza costituzionale al tema dei diritti del contribuente, specie di quelli attinenti alla tutela giurisdizionale, atteggiamento che ha condotto la Consulta a salvare dalla censura di illegittimità costituzionale già altre norme attraverso una lettura costituzionalmente orientata delle stesse.

In particolare, si propone un parallelo tra la fattispecie in esame e quella sollevata dalla Commissione tributaria Provinciale di Novara in relazione al combinato disposto di cui agli artt. 12, 5° comma, e 18, 2° e 3° comma, D.lgs. n. 546/92, che sancisce l'inammissibilità del ricorso avente ad oggetto una controversia di valore superiore a 2.582,28 euro, sottoscritto dalla parte che non sia in possesso dei requisiti professionali richiesti per stare in giudizio personalmente. In tale circostanza, la Corte costituzionale, attraverso una pronuncia interpretativa di rigetto, ha affermato che la sanzione “*scatta solo a seguito dell'ordine ineseguito, nei termini fissati dal Presidente della Commissione o*

---

*volto a rendere praticabile una modalità alternativa di composizione dei conflitti*”, deve concludersi nel senso che la misura più corretta è quella dell'improcedibilità del ricorso.

<sup>356</sup>Cfr. BUSA, *Prerogative e opportunità della Mediazione Tributaria*, cit..

<sup>357</sup>Cfr. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1508.

della Sezione o del Collegio, di munirsi di assistenza tecnica tramite il conferimento dell'incarico ad un professionista abilitato”, adottando così una “interpretazione in armonia con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano a danno del soggetto che si intende tutelare”<sup>358</sup>.

Tuttavia, si dubita che questa soluzione possa essere adottata dalla Corte costituzionale nel caso di specie, in quanto nell'art. 17-bis non si trova alcun riscontro in tal senso a livello normativo, ove si prevede esclusivamente l'inammissibilità del ricorso non preceduto dall'istanza amministrativa, senza facoltà di sanatoria del vizio sanzionato<sup>359</sup>.

Infine, originale è un'altra lettura della norma in chiave “*abrogante, ma costituzionalmente orientata*”<sup>360</sup>, in applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma degli atti e del principio di raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156 c.p.c..

In particolare, si analizzano due ipotesi di “*mancata presentazione*” del reclamo: il difetto di produzione materiale dell'atto all'ente im-

---

<sup>358</sup>In tal senso Corte cost., 7 giugno 2000, n. 189, la quale dichiara che “*la questione è priva di fondamento, in quanto la norma denunciata è suscettibile di essere interpretata in modo da escludere in radice i dubbi sollevati dal giudice a quo, con eliminazione dei paventati ostacoli all'esercizio del diritto di difesa e all'esercizio dell'azione avanti al giudice tributario di primo grado (Commissione provinciale)*”.

<sup>359</sup>La sentenza sopra esaminata, infatti, fonda i suoi assunti sul chiaro dettato normativo dell'art. 12, 5° comma, cui rinvia l'art. 18, 3° comma, il quale stabilisce che “*il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato*”.

Ben diverso il disposto di cui all'art. 17-bis, 2° comma, il quale prevede che “*la presentazione del reclamo e' condizione di ammissibilità del ricorso*”, senza alcuna possibilità di sanatoria.

<sup>360</sup>Cfr. GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., pag. 921.

positore e il difetto formale consistente nella mancata indicazione del *nomen* “reclamo” nell'intestazione dell'atto o nella mancata esternazione della volontà di reclamare nell'istanza notificata all'Agenzia delle entrate, la quale è presentata nella forma tipica del ricorso.

Se la norma si interpretasse nel primo senso (sanzionare la mancata presentazione del reclamo all'Ufficio), si tradurrebbe in una mera duplicazione di una disposizione che è già contenuta nell'ordinamento. Stante il rinvio di cui al 6° comma dell'art. 17-*bis*, la proposizione del reclamo equivale alla proposizione del ricorso e deve farsi secondo le modalità di cui agli artt. 20 e 21, D.lgs. n. 546/92. Ne deriva che l'innammissibilità, in caso di mancata presentazione materiale dell'atto alla parte resistente, risulta già sanzionata ai sensi del 1° comma dell'art. 21, che espressamente prevede tale sanzione in caso di mancata notifica del ricorso nel termine di sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato.

Dunque, l'interpretazione più coerente della norma è la seconda: intento del legislatore è quello di sanzionare il contribuente che presenti l'atto in termini, ma nella forma esclusiva del ricorso.

La soluzione prospettata per salvare la norma dalla censura di incostituzionalità è quella di ritenere che l'atto, così come formulato, sia comunque idoneo a produrre anche gli effetti propri del reclamo. Tale interpretazione, che di fatto neutralizza la disposizione in esame, rendendola sostanzialmente irrilevante o improduttiva di effetti, presuppone che l'atto inoltrato dal contribuente sia sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo e sia, dunque, idoneo ad attivare la fase amministrativa. Essa trova conforto anche nel dato normativo, laddove, col richiamo all'art. 18, prevede che il reclamo debba avere lo stesso contenuto del ricorso, salva la facoltà di contenere una motivata

proposta di mediazione (elemento accidentale e, dunque, non necessario).

Peraltro, detta interpretazione pare essere stata fatta propria dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale “*si è impegnata a tutelare i contribuenti in buona fede (...) rinunciando ad eccepire l'inammissibilità del ricorso presentato da contribuenti che abbiano omesso di attivare il procedimento di mediazione per un errore scusabile e non per una scelta deliberata e antitetica alla ratio della norma*”, lasciando al giudice la facoltà di decidere “*per l'eventuale sospensione del giudizio in attesa dell'esaurimento del procedimento amministrativo*”<sup>361</sup>.

Lo stesso Autore che ha elaborato la tesi della lettura costituzionalmente orientata della norma di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis* distingue la fattispecie sanzionata dal legislatore (mancata presentazione del reclamo) con la diversa fattispecie dell'instaurazione del rapporto processuale, attraverso il deposito del ricorso, prima dei novanta giorni previsti per il componimento della lite. In relazione a tale termine dilatorio, il 9° comma dell'art. 17-*bis* non sancisce la sanzione dell'inammissibilità del ricorso. Il decorso del termine di novanta giorni dovrebbe, pertanto, atteggiarsi a requisito di procedibilità, che determina la sospensione del processo eventualmente attivato in via anticipata dal contribuente, in modo da consentire l'espletamento della procedura amministrativa<sup>362</sup>.

---

<sup>361</sup>Cfr. BUSA, *Prerogative e opportunità della Mediazione Tributaria*, cit..

<sup>362</sup>La soluzione qui riportata è stata formulata da GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., pagg. 319-321, il quale così giustifica tale tentativo: “*non mi sfugge che la soluzione di “neutralizzare” il comma 2 dell'art. 17-bis, qui proposta, accantona forma degli atti e lettera della legge, rendendo di fatto inutile la sanzione in essa prevista. Ma è proprio questo il risultato al quale si tende per accordare preferenza ai diritti del ricorrente ed evitare la censura della Corte. Per uno scopo e con un metodo, insomma, che, preferendo la sostanza alla forma, trovano legittimazione negli artt. 24 e 113 Cost*”.

Tale soluzione sarebbe, peraltro, coerente con la natura *ab origine* anche processuale del reclamo, in ragione della quale, a seguito della presentazione del reclamo, il processo debba ritenersi comunque avviato, ancorché in uno stato provvisorio di quiescenza. Sulla base di tale assunto, questa dottrina sostiene che *“la dizione del comma 2 dell'art. 17-bis andrebbe «corretta» nel senso che, prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile, piuttosto che inammissibile”*<sup>363</sup>.

Esclude l'operatività della sanzione dell'inammissibilità alla fattispecie appena delineata anche una recente pronuncia della Commissio-

---

Concorda con tale tesi anche CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pagg. 144-145, il quale ritiene che *“nonostante l'infelice formulazione normativa, si deve ritenere che la sanzione giuridica – normativamente prevista – dell'inammissibilità debba “correggersi”, sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata del 2° comma dell'art. 17-bis, nei termini giuridicamente più appropriati di improcedibilità, da applicarsi solo nel caso in cui il contribuente/reclamante non attenda il completamento della “fase/parentesi amministrativa”, anticipando la costituzione in giudizio, così comprimendo il necessario spatium deliberandi, previsto ex lege ai fini dell'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria della decisione amministrativa sul reclamo”*.

Prospetta una soluzione simile anche MARINI, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, cit., pagg. 2049-2050, il quale osserva che *“ove la Corte non censurasse l'obbligatorietà della preventiva instaurazione della fase amministrativa, sarebbe doveroso ricondurre la disciplina di cui al comma 2 dell'art. 17-bis nell'ambito della compatibilità costituzionale statuendo che l'omessa presentazione del reclamo comporti la sola sospensione del giudizio con obbligo di avvio della procedura”*.

<sup>363</sup>In tal senso BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., pag. 842.

In adesione a questo inquadramento, CORASANITI (*op. ult. cit.*) osserva che tale ricostruzione è coerente con le nozioni comunemente accolte di inammissibilità ed improcedibilità. Infatti, mentre l'inammissibilità mira a sanzionare eventi antecedenti all'instaurazione del contraddittorio processuale, essendo *“essenzialmente riconducibili a carenze di elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio o di presupposti dello stesso”*, l'improcedibilità è diretta a sanzionare eventi realizzati od omessi successivamente all'instaurazione del giudizio, consistenti *“nella mancanza di un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto”*.



ne tributaria provinciale di Reggio Emilia, muovendo dal presupposto che tale sanzione, andando ad incidere negativamente sul diritto di agire in giudizio costituzionalmente rilevante, non possa essere applicata estensivamente<sup>364</sup>.

Lodevoli sono gli sforzi profusi da questa parte della dottrina per salvare la disposizione in esame dalla censura della Corte costituzionale. Tuttavia, non si può non rilevare che, anche se l'Amministrazione finanziaria adottasse la soluzione ora prospettata e procedesse ugualmente all'esame in via amministrativa dei reclami irritualmente presentati nella forma del ricorso<sup>365</sup>, il contribuente non potrebbe comunque ritenersi al riparo dal rischio di vedersi dichiarare inammissibile il suo ricorso, stante l'ultimo periodo del 2° comma dell'art. 17-*bis*, che sancisce la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio.

---

<sup>364</sup>Cfr. Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. III, 30 maggio 2013, n. 125, in Corr. Trib. n. 31/2013, pagg. 2460 e ss., con nota di CARINCI, *Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condizione l'ammissibilità del ricorso*, ove si afferma che “*la norma è chiara nel sanzionare con l'inammissibilità la mancata presentazione del reclamo*” e che “*trattandosi di una norma che limita e/o condiziona l'esercizio del diritto di agire in giudizio garantito dall'art. 24 Cost., la stessa vada interpretata in senso restrittivo e non estensivo (...) non dovendosi considerare*” condizione di ammissibilità anche “*il, previo, decorso del termine di 90 gg, per poter costituirsi in giudizio*”.

La sentenza in esame si pone in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che da sempre ritiene l'inammissibilità una sanzione di carattere “eccezionale”, da comminare tassativamente nelle sole ipotesi in cui è espressamente prevista dal legislatore, senza possibilità di applicazione estensiva o analogica (Cfr., *ex multis*, Cass. n. 9201/1999; Cass. n. 21170/2005; Cass. n. 6391/2006; Cass. n. 16092/2012).

<sup>365</sup>Le intenzioni programmatiche espresse dall'Amministrazione finanziaria ad oggi trovano riscontro nella prassi.

## 5. La tutela cautelare in pendenza del procedimento amministrativo

Un altro aspetto della disciplina segnalato dai giudici rimettenti riguarda la mancata previsione, nel contesto dell'art. 17-*bis*, di una disposizione in merito alla riscossione in pendenza di reclamo ed all'eventuale sospensione della stessa in via cautelare<sup>366</sup>.

Si tratta di un profilo di non scarso rilievo, potendosi configurare senz'altro esigenze di tutela cautelare anche per le controversie suscettibili di reclamo.

Il limite di valore previsto dalla normativa in esame, infatti, non esclude la possibile sussistenza del presupposto del *periculum in mora* richiesto dall'art. 47 d.lgs. n. 546/92, unitamente al *fumus boni iuris*, per l'accesso alla tutela cautelare.

Anzitutto, si è già precisato come la somma da prendere in considerazione ai fini della valutazione del pericolo di danno grave e irreparabile spesso ecceda il limite dei ventimila euro normativamente fissato, che non contempla sanzioni ed interessi (salvo che si tratti di atto di irrogazione delle sole sanzioni).

In ogni caso, è noto che il requisito in esame non si fonda su criteri rigidi e predeterminati, definibili in termini di valore della controversia, richiedendo una valutazione della situazione peculiare e contingente del soggetto destinatario del provvedimento impositivo e delle conseguenze che detto provvedimento potrebbe avere sulle sue condizioni personali, economiche e patrimoniali<sup>367</sup>.

---

<sup>366</sup>Cfr. SCUFFI, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la manovra "correttiva" del 2011*, cit., pagg. 7641 e ss., il quale esclude la possibilità di attivare la sospensione giudiziale *ante causam*.

<sup>367</sup>In tal senso, BELLÈ, *Reclamo e mediazione: due istituti inutili*, cit..

Ne deriva che, anche a fronte di pretese relativamente contenute, quali quelle oggetto di reclamo, ben potrebbe riscontrarsi il presupposto del danno grave e irreparabile, che postula il diritto all'esercizio della domanda cautelare<sup>368</sup>.

Occorre piuttosto verificare se sussista un interesse concreto ed attuale alla sospensione giudiziale della riscossione nella fase del reclamo, in considerazione della natura degli atti reclamabili.

Nell'ambito di applicazione del nuovo istituto deflativo del contenzioso, vi sono senz'altro atti non dotati di immediata esecutività, in relazione ai quali non sorgono particolari rischi per il contribuente nel corso della procedura amministrativa.

Si tratta, in particolare, degli atti la cui riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 15, D.P.R. n. 602/73. In tali casi, l'esecuzione del provvedimento impositivo potrebbe avvenire, nelle more del procedimento di reclamo, a titolo provvisorio mediante iscrizione a ruolo di una quota pari ad un terzo delle imposte accertate. Tuttavia, si ritiene che in queste fattispecie l'Ufficio attenderà il termine della procedura per l'eventuale riscossione, potendo così procedere in maniera diversa a seconda dell'esito della stessa:

---

Anche PARLATO (*Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1288) sottolinea come “la “modestia” in senso economico delle liti reclamabili non consente di escludere l'ipotesi tout court”.

Come precisa meglio TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 122, per il configurarsi del presupposto in esame, occorre che il danno che può derivare al contribuente dall'esecuzione dell'atto impugnato sia grave e irreparabile. In particolare, la gravità va valutata “in rapporto alla situazione soggettiva del contribuente”, mentre “l'irreparabilità dev'essere valutata in termini oggettivi, essendo “irreparabile” il pregiudizio cui non pone adeguato rimedio la futura restituzione, con interessi, delle somme pagate dal contribuente”.

<sup>368</sup>Cfr. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 846.

– in caso di accordo di mediazione perfezionatosi col versamento delle somme dovute ovvero in caso di accoglimento integrale del reclamo, nessun adempimento di riscossione sarà necessario;

– in caso di esito negativo della mediazione – per diniego, accoglimento parziale ovvero mancata adesione del contribuente alla proposta di mediazione dell'Ufficio –, quest'ultimo dovrà procedere all'iscrizione a ruolo: a titolo provvisorio, ove il contribuente provveda a depositare il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria competente nel termine di trenta giorni di cui all'art. 22, d.lgs. n. 546/92, ovvero a titolo definitivo, per l'intero, laddove decida di non procedere col contenzioso.

Lo stesso discorso vale anche per gli avvisi di liquidazione e gli avvisi di rettifica e liquidazione in materia di imposte indirette, in relazione ai quali gli artt. 55 e 56, D.P.R. n. 131/86 prevedono la riscossione frazionata a mezzo di iscrizione a ruolo con diverse modalità a seconda del tipo di imposta accertata (principale, complementare o suppletiva)<sup>369</sup>.

Maggiori rischi potrebbero sorgere in relazione agli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'art. 29, D.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 (ccdd. “*accertamenti esecutivi*”). Detta normativa ha previsto la “*concentra-*

---

<sup>369</sup>La normativa citata, infatti, prevede la regola generale secondo cui la proposizione del ricorso non sospende la riscossione, contemplando due eccezioni:

- l'imposta complementare dovuta per il maggior valore accertato è riscossa frazionatamente: nella misura di un terzo della maggiore imposta dovuta in pendenza del giudizio di primo grado, per due terzi dell'imposta dovuta a seguito della sentenza di primo grado e per il resto dopo la decisione di secondo grado, al netto degli importi già riscossi (art. 56, 1° comma, lett. *a*), TUR);

- l'imposta suppletiva è riscuotibile per intero solo dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in Cassazione (artt. 56, 1° comma, lett. *b*), TUR e 68, 3° comma, D.lgs. n. 546/92).

zione della riscossione nell'accertamento”, eliminando la fase dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento per gli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto ed imposta sulle attività produttive e per i connessi provvedimenti sanzionatori notificati a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, e conferendo a detti atti immediata esecutività, per il solo decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica<sup>370</sup>.

Tuttavia, anche in tal caso non sembrano porsi in via generale particolari problemi di tutela cautelare per il contribuente nella fase di reclamo. La disciplina in esame prevede, infatti, che l'Ufficio provvederà all'affidamento in carico della riscossione delle somme richieste agli Agenti della riscossione solo dopo trenta giorni dalla scadenza del termine di pagamento (coincidente col termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del ricorso o del reclamo) e che, da tale momento, opera la sospensione *ex lege* della riscossione per ulteriori centottanta giorni<sup>371</sup>.

Reali esigenze di tutela cautelare, pertanto, possono sorgere solo in ipotesi residuali per le quali è prevista una disciplina particolare. Lo stesso art. 29 precisa, infatti, che la sospensione della riscossione non opera per le azioni cautelari e conservative, nonché per ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore, le quali ben po-

---

<sup>370</sup>In merito alla disciplina introdotta dall'art. 29 citato si vedano, *ex multis*, TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in Giur. it., 2012, pagg. 965 e ss.; AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, (a cura di) UCKMAR – GLENDI, Padova, 2011.

<sup>371</sup>Come osserva TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 920, “*fra la data di presentazione del reclamo e quella di inizio dell'esecuzione forzata devono dunque decorrere almeno 210 giorni*”, per cui durante i novanta giorni necessari all'espletamento del procedimento di reclamo e mediazione “*l'atto reclamato non è ancora eseguibile*”.

tranno essere intraprese nei centottanta giorni dall'affidamento in carico. Inoltre, in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, l'Agenzia delle entrate può provvedere all'affidamento in carico subito dopo il decorso dei sessanta giorni dalla notifica dell'avviso e l'Agente della riscossione può procedere immediatamente all'esecuzione forzata, non applicandosi neppure il termine di sospensione<sup>372</sup>.

La necessità di un immediato intervento in via cautelare può riscontrarsi, inoltre, nelle fattispecie concernenti le cartelle di pagamento derivanti dall'attività di liquidazione automatica e di controllo formale delle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/73 e 54-*bis*, D.P.R. n. 633/72, pure rientranti nell'ambito di applicazione del nuovo istituto. In tali casi, è prevista l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo dell'intero importo di imposte, sanzioni ed interessi (art. 14, 1° comma, lett. *a*), D.P.R. n. 602/73), il cui pagamento dovrà avvenire entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, decorsi i quali scatta l'esecuzione forzata (art. 25, 2° comma, del medesimo decreto).

Le stesse considerazioni valgono per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati, per i quali è prevista la riscossione coattiva in caso di mancato pagamento delle somme dovute nel termine assegnato dall'Ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni (art. 1, comma 422, l. 30 dicembre 2004, n. 311).

Come confermato dalla stessa Circolare n. 9/E del 2012, “*la presentazione dell'istanza, così come la proposizione del ricorso giurisd-*

---

<sup>372</sup>Lo stesso vale per i crediti erariali sottoposti a riscossione straordinaria ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 11 e 15-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, che prevedono l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo di imposte, interessi e sanzioni risultanti da avvisi di accertamento, anche non definitivi, laddove si ravvisi un fondato pericolo per la riscossione.

zionale, non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato<sup>373</sup>.

Tale lacuna normativa è tanto più grave, se si raffronta con la disciplina prevista per un istituto avente finalità analoghe al presente<sup>374</sup>, quale l'accertamento con adesione, che all'art. 6, 3° comma, d.lgs. n. 218/97 espressamente stabilisce la sospensione dei termini per l'impugnazione e per la riscossione per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, al fine di consentire l'espletamento della procedura amministrativa<sup>375</sup>.

---

<sup>373</sup>Cfr. Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, punto 4 (*“La sospensione della riscossione”*).

<sup>374</sup>Osserva TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 919, che *“il reclamo presenta forti similitudini con l'istanza di accertamento con adesione, perché dà anch'esso luogo a un contraddittorio preprocessuale finalizzato a un riesame del provvedimento e (in presenza di una proposta di mediazione) a una definizione concordata dell'imponibile”*. In ragione di ciò afferma che *“logica vorrebbe che, pur in mancanza di una disciplina espressa sul punto, il procedimento di reclamo seguisse gli stessi principi, e fosse preclusa agli uffici e agli agenti della riscossione, sino alla conclusione di tale procedimento, la possibilità di riscuotere in via provvisoria le imposte accertate o liquidate, o di adottare misure conservative”*.

Allo stesso modo, CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, cit., osserva che *“ammettere l'avvio della procedura esecutiva nelle more di un tentativo di mediazione minaccia di vanificare ogni margine di mediazione”* e che *“l'azione esecutiva verrebbe a fondarsi su un titolo di iscrizione a ruolo caratterizzato da un grado estremo di precarietà, ai limiti di una non ancora raggiunta definitività, nella misura in cui se ne prescrive un riesame in sede di reclamo, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale”*.

<sup>375</sup>Sebbene la norma in esame faccia riferimento all'iscrizione a ruolo delle imposte accertate (da effettuare successivamente alla scadenza del detto termine di sospensione), si ritiene che la sospensione della riscossione valga anche per gli *“accertamenti esecutivi”* introdotti dall'art. 29, D.l. n. 78/2010 convertito con modificazioni nella L. n. 122/2010. Tale norma, infatti, stabilisce che il pagamento debba avvenire *“entro il termine di presentazione del ricorso”*, che risulta anch'esso sospeso per novanta giorni a seguito della presentazione dell'istanza.

Parte della dottrina ritiene che anche nel caso di specie la fase amministrativa debba essere impeditiva della riscossione, in analogia alla disciplina in materia di accertamento con adesione<sup>376</sup>.

Tuttavia, la mancanza di una previsione analoga espressa per il procedimento di reclamo impedisce la possibilità di affermare in via interpretativa la sussistenza di una moratoria della riscossione e rischia di pregiudicare il successo del nuovo istituto, minando il proficuo svolgimento della procedura conciliativa<sup>377</sup>.

La disciplina di cui all'art. 17-*bis* non solo non contempla l'automatica sospensione dei termini per la riscossione, ma impedisce altresì al contribuente l'accesso alla tutela cautelare di cui all'art. 47 del medesimo D.lgs. n. 546/92.

Com'è noto, infatti, la norma da ultimo citata subordina la richiesta cautelare in via giurisdizionale all'osservanza delle disposizioni di cui all'art. 22, ovvero alla costituzione in giudizio del ricorrente con deposito in segreteria dell'atto introduttivo.

---

<sup>376</sup>In tal senso, LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1511, il quale propone un'interpretazione costituzionalmente orientata, conforme ai principi del diritto di difesa e rispettosa del principio della parità di trattamento “*nel senso di ritenere (...) che l'esecuzione degli atti avverso i quali è proposto reclamo non può intervenire prima della chiusura della fase amministrativa*”. Una tale interpretazione è peraltro “*in linea con la ratio stessa che ispira l'istituto della mediazione (il fine conciliativo), che sarebbe frustrata laddove nell'arco del procedimento conciliativo una delle parti potesse portare ad esecuzione la propria pretesa (peraltro precaria, in quanto soggetta a tentativo di mediazione) senza attendere l'esito del procedimento*”.

<sup>377</sup>In tal senso PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., pag. 1434, il quale osserva che “*il contribuente che versi quanto richiestogli o destinatario delle iniziative esecutive, cautelari o conservative sarà, probabilmente, indotto a intraprendere il contenzioso (...) Né, per altro verso, è accettabile che il contribuente possa essere forzato a conseguire la mediazione poiché pressato dalle misure esecutive, cautelari o conservative*”.



Di conseguenza, i giudici rimettenti – come già parte della dottrina<sup>378</sup> – hanno censurato l'art. 17-*bis*, nella parte in cui esclude l'accesso al giudice, per tutta la durata del reclamo, al fine di ottenere una pronuncia inibitoria cautelare avverso l'atto impugnato, per contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24, 25 e 111 Cost.<sup>379</sup>.

La lacuna normativa innanzi evidenziata rileva anzitutto “*per la evidente irrazionalità e diversità di trattamento in ordine alla concedibilità in sede giurisdizionale della tutela cautelare*”, dunque per violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in ragione dell'ingiustificata preclusione che ne deriva per gli atti rientranti nell'ambito di applicazione della nuova normativa.

L'esclusione della tutela cautelare per il tempo utile all'esperimento del reclamo rileva anche sotto il profilo della violazione degli artt. 24 (diritto di difesa), 25 (divieto di distrazione dal giudice naturale) e 111 (ragionevole durata del processo), in quanto nelle more del procedimento il contribuente è privato della possibilità di rivolgersi al proprio giudice naturale per ottenere un provvedimento cautelare giurisdizionale, potendo accedere unicamente all'autotutela sospensiva concessa discrezionalmente dall'Amministrazione finanziaria<sup>380</sup>.

La stessa Agenzia delle entrate si è occupata dell'argomento, puntualizzandone alcuni aspetti.

In particolare, la Circolare n. 9/E del 2012, dopo aver escluso la possibilità di accedere alla sospensione giudiziale in pendenza di recla-

---

<sup>378</sup>Particolarmente critico sulla disciplina in esame, relativamente a questo profilo, è GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., pag. 852, il quale ritiene che sia “*evidente e non altrimenti colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il vuoto di tutela cautelare che ne consegue*”.

<sup>379</sup>Cfr. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1288.

<sup>380</sup>Sul punto, si veda in particolare CTP Campobasso, ord. n. 75/2013.

mo, sottolinea che è in facoltà del contribuente chiedere la sospensione in via amministrativa degli effetti dell'atto, per il periodo necessario per l'espletamento della procedura di reclamo, ai sensi dell'art. 2-*quater*, comma 1-*bis*, D.l. 30 settembre 1994, n. 564<sup>381</sup> e che rientra tra le facoltà dell'Ufficio quella di concederla, laddove le eccezioni sollevate nell'istanza di reclamo non appaiano infondate.

Si legge sempre nella Circolare citata che *“all'eventuale esito negativo del procedimento di mediazione consegue ovviamente l'iscrizione a ruolo o l'affidamento del carico all'Agente della riscossione e l'immediata revoca della sospensione precedentemente concessa”*.

Richiamando tale enunciato, il dott. Busa, direttore della Direzione Centrale Affari legali e Contenzioso, ha affermato che *“l'affidamento del carico risultante dagli accertamenti esecutivi viene differito al momento della conclusione del procedimento di mediazione”*, mentre *“in tutti gli altri casi, gli uffici sono stati invitati ad esaminare sollecitamente le richieste dei contribuente e, in presenza di motivi del reclamo non infondati, a provvedere alla sospensione d'ufficio quando non sia possibile esaminare l'istanza nel merito e in tempo reale”*.

Dall'interpretazione della Circolare appena riportata sembrerebbe che l'Amministrazione finanziaria intenda adottare un atteggiamento coerente con la *ratio* dell'istituto in esame.

In particolare, l'Ufficio provvederà rispettivamente all'iscrizione a ruolo o all'affidamento in carico in ogni caso solo al termine della procedura di reclamo; laddove, invece, oggetto di reclamo sia un atto immediatamente esecutivo (ad es. cartelle di pagamento *ex artt. 36-bis e 36-ter*) e l'Ufficio non riesca ad esaminare nel merito l'istanza di recla-

---

<sup>381</sup>Tale norma stabilisce che *“nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”*.

mo nell'immediatezza, ne disporrà la sospensione in via amministrativa, purché da una prima disanima l'atto non appaia illegittimo o infondato<sup>382</sup>.

Gli indirizzi programmatici espressi dall'Amministrazione finanziaria risolvono parecchi timori sul punto, ma non appaiono sufficienti a colmare il vuoto di tutela derivante dalla mancata disciplina della riscossione in pendenza di mediazione.

La sospensione amministrativa, infatti, non è equiparabile alla sospensione giudiziale, distinguendosene sotto diversi ordini di profili. Diversi sono anzitutto i presupposti per il suo ottenimento, non essendo contemplato il *periculum in mora* tra gli elementi necessari per il provvedimento *ex art. 2-quater*, D.l. n. 564/94. Né tantomeno il provvedimento di sospensione reso dallo stesso ente impositore è equiparabile, sotto il profilo delle garanzie, alla decisione resa da un organo terzo ed imparziale<sup>383</sup>.

---

<sup>382</sup>Secondo MARTIS (*Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, cit., pag. 830), “considerata la finalità cui tende il nuovo istituto”, la concessione di una siffatta misura cautelare sarebbe “quasi un atto dovuto”, a fronte di un'istanza incidentale al procedimento di reclamo, che “potrà essere inserita o contestualmente all'atto introduttivo del reclamo, oppure tramite un atto separato”.

<sup>383</sup>Sul punto, si veda LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1511.

Ugualmente critico su questo aspetto è PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1288, il quale afferma che “la soluzione, per ovvi motivi, non può ritenersi soddisfacente, in quanto rimanda alla stessa Amministrazione la decisione sull'istanza cautelare, riproponendo tutte quelle questioni che in passato hanno animato il dibattito dottrinale e giurisprudenziale, in assenza di una norma specifica attributiva del citato potere cautelare alle Commissioni tributarie”.

In merito, si rinvia a COLLI VIGNARELLI, *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, II, pagg. 663 e ss.; ID., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, ivi, 1996, pagg. 565 e ss..

Alla luce di quanto sopra, in dottrina sono state prospettate diverse soluzioni alla problematica in esame.

Alcuni ritengono estensibile al caso di specie la medesima soluzione prospettata dalla Corte costituzionale a proposito della vecchia procedura di contestazione degli atti formati dai Centri di servizio. Con la sentenza 24 luglio 1998, n. 336, la Consulta ha salvato l'art. 10, D.P.R. n. 787/1980 dalla declaratoria di illegittimità attraverso l'esercizio dell'interpretazione *secundum Constitutionem*<sup>384</sup>: avendo osservato che la norma in esame è stata emessa in epoca precedente all'introduzione della tutela cautelare giurisdizionale, avvenuta solo con l'art. 47, D.lgs. n. 546/92, la Corte ha ritenuto che *“la normativa, nel coordinamento che va necessariamente operato tra il precedente e l'attuale rito del processo tributario, non impedisce al contribuente, che ricorre avverso l'iscrizione a ruolo operata dal Centro di servizio e chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, di depositare, presso la segreteria della Commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto nell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980”*, soddisfacendo, *“in tal modo, secondo le regole e le forme tuttora applicabili ai ricorsi avverso le iscrizioni a ruolo, anche l'esigenza alla quale ha voluto ovviare l'art. 47 del D.Lgs. n.*

---

<sup>384</sup>Circa la subordinazione dei criteri interpretativi di cui all'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale alla forza dell'interpretazione, si vedano RAUTI, *Interpretazione adeguatrice come metacriterio ermeneutico e l'inversione logica dei criteri di rilevanza e non manifesta infondatezza*, in MALFATTI – ROMBOLI – ROSSI (a cura di), *Il giudizio sulle leggi e la sua diffusione verso un controllo di costituzionalità di tipo diffuso?*, Torino, 2002, pagg. 519 e ss.; SORRENTI, *L'interpretazione secondo costituzione*, Milano, 2006, pagg. 14 e ss.; BONCINELLI, *Interpretazione conforme a costituzione e ragionevolezza: la prospettiva della Corte costituzionale*, in D'AMICO – RANDAZZO (a cura di), *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Torino, 2009, pagg. 15 e ss..

546/1992, richiedendo e ponendo come condizione di ammissibilità per l'istanza cautelare la costituzione in giudizio<sup>385</sup>.

Tale orientamento è stato confermato anche dalla successiva sentenza n. 403/2007, con cui la Consulta ha affermato che la tutela cautelare “*in quanto preordinata ad assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale, in particolare a non lasciare vanificato l'accertamento del diritto, è uno strumento fondamentale e inerente a qualsiasi sistema processuale (sentenza n. 190 del 1985), anche indipendentemente da una previsione espressa (Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza del 19 giugno 1990, causa C-213/89, Factortame)*”<sup>386</sup>.

---

<sup>385</sup>Cfr. Corte cost., 24 luglio 1998, n. 336, in GT – Riv. giur. Trib. n. 11/1998, pagg. 965 e ss., con commento di FERRAÙ, *La Consulta si pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio*. Tra i commenti favorevoli alla pronuncia in esame si annovera anche quello di CATTELAN – PROVITO, *La sospensione dei ruoli emessi dai Centri di servizio*, in Corr. Trib. n. 40/1998, pagg. 2937 e ss..

In senso contrario, si vedano, invece, VOGLINO, *La sospensione dei ruoli formati dai Centri di servizio*, in Boll. Trib. n. 19/1998, pagg. 1532 e ss., e GLENDI, *Corte costituzionale e Centri di servizio*, in Corr. trib. n. 40/1998, pagg. 2938 e ss..

Detta sentenza conferma l'orientamento già espresso da una parte della giurisprudenza di merito, che aveva ritenuto possibile il ricorso durante tale periodo solo per ottenere una misura cautelare di natura giurisdizionale (in tal senso Commissione tributaria provinciale di Parma, ord. 31 maggio 1996, n. 732, in GT – Riv. giur. trib. n. 2/1997, pagg. 164 e ss., con commento di GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare tributaria*, e Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, ord. 8 aprile 1998, n. 7, in Corr. Trib. n. 26/1998, con commento di MONTANARI). Di opinione contraria era, invece, la CTP di Novara che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, ravvisando un evidente contrasto del dato normativo con gli artt. 3 e 24 Cost. (Comm. Trib. prov. di Novara, 1° novembre 1996, n. 13, in Boll. Trib. n. 18/1996, pagg. 1392, con nota di RAÙ, *Gli atti “sospensibili” e la riscossione in pendenza di giudizio*).

<sup>386</sup>Cfr. Corte cost., 30 novembre 2007, n. 403, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org), con cui la Corte ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 1, 11° comma, l. 31 luglio 1997, n. 249 nella parte in cui esclude la possibilità di proporre ricorso in sede giurisdizionale, fino a che non sia stato esperito il tentativo obbligatorio di conciliazione, ritenendo che tale preclusione non si estenda anche alla concessione di provvedimenti cautelari e, dunque, non comporti una violazione dell'art. 24 Cost..

Allo stesso modo, parte della dottrina sostiene che è possibile la costituzione in giudizio in pendenza del procedimento di reclamo, in modo tale che il giudice possa adottare nell'immediatezza il provvedimento cautelare e poi sospendere il processo per temporanea improcedibilità della trattazione della causa nel merito<sup>387</sup>.

I sostenitori di tale teoria aggiungono altresì che la soluzione prospettata non realizza una tutela *ante causam*, vietata nel processo tributario, in quanto ritengono che con la notifica del reclamo il contenzioso debba ritenersi già pendente, in ragione della natura insieme amministrativa e processuale dell'istanza di reclamo<sup>388</sup>.

---

<sup>387</sup>In tal senso, GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., pag. 323, il quale ammette che “ragionando in questi termini, la lettera dell'art. 17 bis può apparire forzata”, ma ritiene che “l'interpretazione costituzionalmente orientata (...) non soltanto è espressione di uno strumento di ricomposizione armonica del sistema, ma si pone anche in una logica, ormai ampiamente condivisa dagli studiosi e dalla stessa Corte, di subordinazione dei criteri stabiliti nell'art. 12 delle “preleggi” alla forza dell'interpretazione adeguatrice”.

<sup>388</sup>Cfr. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in Il fisco n. 14/2012, pagg. 2103 e ss., il quale ravvisa “l'esigenza di interpretare le norme in maniera costituzionalmente orientata, ermeneutica possibile ammettendo la tutela cautelare prima del deposito del ricorso, alla luce del fatto che il processo è già pendente con la notifica del reclamo, stante la sua sostanziale natura processuale” e, per avvalorare i suoi assunti, richiama la sentenza n. 217/2010, con cui “la Corte Costituzionale, per salvaguardare la compatibilità costituzionale del sistema, ha ad esempio affermato la possibilità di sospendere le sentenze”.

Concorda con tale tesi anche BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., pag. 844, il quale sembra condividere l'idea secondo cui il processo sarebbe “già pendente, anche se quiescente”. L'Autore ritiene che una “richiesta cautelare al giudice tributario, anche in fase di reclamo o mediazione, potrebbe essere preferibile e non incompatibile con il dettato normativo dell'art. 17-bis”, ma limita questa soluzione solo alle ipotesi che potrebbero condurre ad un'immediata riscossione (misure cautelari e conservative, riscossione a titolo straordinario, cartelle ex artt. 36-bis e 36-ter).

Negli altri casi, invece, sostiene che dal sistema si può ricavare che “prima della proposizione del ricorso – nella nostra ipotesi, prima della costituzione in giudizio – l'Ufficio non procede a riscossione, perché non sa se la riscossione debba avvenire per l'intero, o soltanto per la frazione prevista dalla legge”.

Altri autori, pur riconoscendo che la soluzione appena prospettata costituisce un esito obbligato per tutelare le ragioni del contribuente, ritiene che la stessa non sia la migliore soluzione prospettabile, contrastando con lo spirito dell'art. 17-bis e col principio di economia processuale che col nuovo istituto si intende incentivare<sup>389</sup>; auspicano, pertanto, un intervento normativo che introduca la moratoria della riscossione e delle azioni esecutive, cautelari e conservative nella fase pre-processuale del reclamo e della mediazione<sup>390</sup>.

Di opposto avviso è altra parte della dottrina la quale, già contraria all'orientamento espresso dalla Corte costituzionale in relazione ai ricorsi ai Centri di servizio<sup>391</sup>, ritiene che in ogni caso la soluzione non

---

La stessa distinzione è fatta anche da CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza*, cit., pagg. 776 e ss., il quale peraltro ritiene che nelle ipotesi di atti immediatamente esecutivi la soluzione “*sembra quella di concepire come un vero e proprio obbligo, e non più come una mera facoltà, il potere per l'Ufficio di accordare la sospensione della riscossione ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973*”, in modo da “*inibire l'avvio dell'esecuzione esattoriale nelle more dell'esame del reclamo*”.

<sup>389</sup>In tal senso PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 75, il quale ritiene altresì contrario al buon senso il “*doversi rivolgere al Giudice per ottenere una misura cautelare con riguardo ad un rapporto che può essere definito stragiudizialmente*”.

Allo stesso modo, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 921, afferma che “*la tesi, indubbiamente suggestiva, contrasta con la rigida bipartizione tracciata dalla norma tra fase amministrativa di reclamo, cui il giudice tributario rimane (e non può che rimanere) del tutto estraneo, e fase giurisdizionale, nella quale soltanto la commissione acquista e può esercitare i propri poteri di annullamento e cautela*”.

<sup>390</sup>Di questo avviso, oltre agli autori citati nella nota precedente, è anche CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, cit., pagg. 777 e ss., il quale ritiene che “*ammettere l'avvio della procedura esecutiva nelle more di un tentativo di mediazione minaccia di vanificare ogni margine di mediazione*” e che “*l'azione esecutiva verrebbe a fondarsi su un titolo di iscrizione a ruolo caratterizzato da un grado estremo di precarietà, ai limiti di una non ancora raggiunta definitività, nella misura in cui se ne prescrive un riesame in sede di reclamo, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale*”.

<sup>391</sup>Sul punto GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., pag. 850, afferma che tale pronuncia non rispetta la lettera e la *ratio* della normativa

sia estensibile anche alla fattispecie in esame, in ragione della diversa disciplina che la connota. In particolare, insuperabile si ritiene la cominatoria di inammissibilità prevista in caso di deposito del ricorso prima del decorso dei novanta giorni dalla notifica del reclamo. Secondo tale orientamento, infatti, la pendenza del processo si ha solo nel momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso ai sensi del 9° comma dell'art. 17-*bis* e, quindi, solo da tale momento potranno proporsi anche le domande cautelari<sup>392</sup>.

Dunque, la censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* è inevitabile sotto questo profilo.

Non sorgono dubbi, invece, circa l'attivazione della tutela cautelare successivamente all'esperimento (con esito negativo) del reclamo. A questo punto, infatti, il 9° comma dell'art. 17-*bis* stabilisce che “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*” e decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 del medesimo D.lgs. n. 546/92. Pertanto, con la costituzione in giudizio, il ricorrente può proporre anche l'istanza per richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Tale conclusione appare confermata anche dalla prassi sviluppata in merito all'analogo ricorso avverso gli atti emessi dai Centri di

---

di cui all'art. 10, D.P.R. n. 787/1980, “*chiaramente finalizzato a garantire in ogni caso ai Centri di servizio una specie di immunità giurisdizionale, tanto sul merito, quanto ai profili cautelari*”, la quale richiedeva che “*per sei mesi dall'inizio del ricorso ai Centri di servizio, non vi doveva essere, né giudizio di merito davanti alle commissioni, né intervento cautelare da parte delle stesse*”. Con la pronuncia in esame, a detta dell'Autore, “*la ratio della norma (...) veniva ad essere completamente frustrata, risultando l'Amministrazione stessa ancor più gravosamente impegnata sul doppio fronte di una funzione giustiziale dimidiata (secondo il dettato dell'art. 10 del decreto cit.) e della sottoposizione a controllo giurisdizionale (ex artt. 2 ss. del D.Lgs. n. 546/1992) in posizione maggiormente indebolita*”.

<sup>392</sup>Ancora GLENDI, *op. ult. cit.*, pag. 851, il quale ritiene che “*in questo contesto disciplinare viene ad essere esclusa in radice ogni possibilità di ammissibile accesso alla giurisdizione tributaria prima e a prescindere della presentazione del reclamo e dell'esaurirsi del relativo procedimento*”.



servizio ai sensi dell'art. 10, D.P.R. n. 787/1980, la quale espressamente riconosce la possibilità di accedere al procedimento cautelare dinanzi alla Commissione tributaria provinciale “*una volta decorsi i sei mesi dalla presentazione del ricorso al Centro di servizio stesso e dopo l'avvenuto deposito di un esemplare in carta libera presso la segreteria della Commissione*”<sup>393</sup>.

Ci si può interrogare sulla possibilità di inserire l'istanza cautelare direttamente nel reclamo, in ragione della sua conversione in ricorso all'esito della procedura amministrativa, ovvero di presentare istanza con atto separato, come pure consentito dall'art. 47, dopo la costituzione in giudizio.

Quest'ultima alternativa, sicuramente legittima e praticabile, è ritenuta da taluni preferibile, in considerazione del fatto che il reclamo è anzitutto atto amministrativo, sebbene convertibile *ex lege* nell'atto introduttivo del giudizio<sup>394</sup>.

---

<sup>393</sup>In tal senso, Circolare Ministero delle finanze – Dipartimento Entrate Affari giuridici e Servizi, 18 dicembre 1996, n. 291/E, la quale si premura di rettificare l'interpretazione dell'art. 10, 6° comma, D.P.R. n. 787/1980 in un primo tempo fornita con la Circolare 23 aprile 1996, n. 98/E.

Detta norma, la quale stabiliva che “*decorsi sei mesi dalla data della spedizione del ricorso alla commissione tributaria, la sospensione può essere richiesta unicamente a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*”, era stata interpretata nel senso di escludere la sospensione giudiziale anche decorso il termine suindicato.

L'interpretazione più corretta e costituzionalmente orientata fornita col secondo documento di prassi ha compreso che l'avverbio “*unicamente*” era utilizzato “*non già in contrapposizione ad una sospensione giurisdizionale, all'epoca neppure generalmente prevista, ma per segnare i confini tra la sospensione amministrativa regolata dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 (di competenza del Centro di servizio) e la sospensione amministrativa disciplinata dall'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973 (di competenza dell'intendente di finanza), che, secondo il disposto di legge, era, per l'appunto, l'unica utilizzabile decorsi i sei mesi dalla proposizione del ricorso*” (Cfr. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., pag. 848).

<sup>394</sup>In tal senso, GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., pag. 848, il quale ritiene tale opzione più corretta in ragione della duplice natura del-

Invero, la stessa Circolare n. 9/E del 2012 sembrerebbe confermare questa tesi più prudente, ove sul punto afferma che la sospensione giudiziale *“può essere richiesta alla Commissione tributaria provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale e che, quindi, l'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione”*.

Tuttavia, si ritiene che non vi sia alcuna ragione per escludere radicalmente la possibilità di inserire l'istanza cautelare in seno al reclamo-ricorso, come previsto in via generale dall'art. 47. Detta istanza, infatti, irrilevante ai fini del procedimento di mediazione, produrrà i suoi effetti solamente all'esito dello stesso, con la costituzione in giudizio del ricorrente, nel momento in cui l'atto amministrativo si converte in ricorso ai sensi del 9° comma dell'art. 17-*bis*. Rientra, pertanto, nelle scelte difensive del contribuente quella di decidere se inserire la domanda cautelare sin dal principio ovvero di produrla con atto separato a seguito della costituzione in giudizio, ed in tal modo dare atto dell'attualità delle esigenze di tutela del contribuente.

## **6. Mancata disciplina sulla condanna alle spese in caso di accoglimento del reclamo: la cd. soccombenza virtuale**

L'ultimo profilo della disciplina in materia di mediazione e reclamo, che ha destato dubbi di illegittimità costituzionale, riguarda la di-

---

l'atto di reclamo (insieme atto amministrativo e giurisdizionale), nonché in considerazione del fatto che *“l'istanza di sospensione cautelare può ben presentarsi subito dopo, o anche coevamente all'iscrizione a ruolo della causa, così da poter rappresentare lo stato del periculum in mora e del fumus boni iuris in termini di maggiore prossimità temporale dell'esigenza di tutela rispetto al momento iniziale della presentazione del reclamo”*.

sciplina delle spese del procedimento di cui al 10° comma dell'art. 17-*bis*<sup>395</sup>.

Tale disposizione nulla stabilisce circa il regime delle spese della procedura di reclamo nelle ipotesi in cui non si arriva alla fase giudiziale per accoglimento dell'istanza ovvero per perfezionamento dell'accordo di mediazione.

Nessuna perplessità sotto l'aspetto della legittimità costituzionale solleva quest'ultima ipotesi, ritenendosi ragionevole che, in caso di mediazione, vi sia la compensazione fra le parti delle spese del relativo procedimento<sup>396</sup>.

Fa discutere, invece, il fatto che la normativa di cui all'art. 17-*bis* non abbia previsto alcuna forma di ristoro del contribuente in caso di accoglimento del reclamo e, dunque, in sostanza di annullamento dell'atto contestato. In relazione a tale profilo, i giudici rimettenti hanno evidenziato come il contribuente, per attivare la procedura di reclamo, sostiene le medesime spese necessarie per l'instaurazione del processo<sup>397</sup>, stante la coincidenza di contenuto tra i due atti (ricorso e reclamo) e la necessità di avvalersi di un difensore per l'assistenza tecnica<sup>398</sup>.

---

<sup>395</sup>Come già visto nella sede dedicata, la disposizione citata stabilisce che *“Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”*.

<sup>396</sup>In tal senso PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 87.

<sup>397</sup>Si fa riferimento alle spese per l'assistenza tecnica, mentre restano escluse le spese vive, come quelle relative al contributo unificato.

<sup>398</sup>In particolare, nell'ordinanza della CTP di Campobasso n. 75/2013 si legge che *“è indubbio che il contribuente, poiché obbligato dalla legge oppure*

Si ravvisa, pertanto, un evidente contrasto col principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., nella misura in cui, in caso di accoglimento del reclamo, le spese sostenute rimangono a carico del soggetto istante, mentre l'Amministrazione finanziaria non solo non corre alcuna alea in riferimento all'eventuale soccombenza alle spese di giudizio, ma addirittura beneficia di un notevole risparmio per la mancata instaurazione della fase contenziosa<sup>399</sup>.

Tale disciplina si pone in immediato contrasto anche con la normativa in materia di spese del giudizio prevista per il processo tributario, che si fonda sul principio di responsabilità<sup>400</sup>, come si desume sia

---

*poiché intende esercitare il diritto di avvalersi di un difensore (per le cause in cui potrebbe difendersi da solo), deve avvalersi dell'assistenza di un difensore per l'assistenza tecnica (...) pertanto deve sostenere spese per la remunerazione del difensore, spese che non gli saranno mai rimborsate in caso di anticipato annullamento del provvedimento in esito al reclamo, mentre l'A.F. Beneficia del risparmio delle spese del giudizio che non sarà instaurato”*.

In dottrina, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 149, afferma che “il reclamo, nella sua veste processuale, è a tutti gli effetti ab origine una domanda giudiziale che introduce la fase giurisdizionale e, stante il richiamo all'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992, il reclamo per le controversie di valore superiore a 2.582,28 euro deve necessariamente essere redatto da un soggetto abilitato al patrocinio avanti le Commissioni tributarie”, per cui “la possibilità che tali costi, in seguito ad un esito positivo, gravino sul contribuente/reclamante parrebbe lesiva del dettato costituzionale”.

<sup>399</sup>Sul punto si vedano le ordinanze della CTP di Campobasso e di Benevento, più volte già citate.

Nell'articolo di PARLATO (*Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit.), invero, si sollevavano perplessità in ordine alla possibilità di proporre questione di legittimità costituzionale in relazione a questo profilo della normativa, osservandosi che “il contribuente dovrebbe costituirsi in giudizio, dopo l'accoglimento del reclamo, solo al fine di ottenere una condanna alle spese e, quindi, sollevare in quella sede la questione di legittimità costituzionale”.

Come si è visto, invece, la questione in merito a tale profilo è stata sollevata unitamente alle altre in controversie in cui l'Ufficio ha eccepito l'inammissibilità del ricorso presentato in mancanza di preventivo reclamo.

<sup>400</sup>La condanna della parte soccombente al pagamento delle spese processuali, invero, è stata introdotta solamente con l'ultima riforma del processo tributario. L'art. 39, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, infatti, escludeva esplicitamente l'applicabilità degli artt. 90-97 c.p.c. nell'ambito del contenzioso tributa-

dall'art. 15, d.lgs. n. 546/92, secondo cui le spese seguono la soccombenza, salva compensazione ai sensi dell'art. 92, 2° comma, c.p.c., sia dall'art. 44 del medesimo decreto, in materia di rinuncia al ricorso, che ugualmente accolla al rinunciante le spese del giudizio<sup>401</sup>.

Alcuni hanno affermato che la *ratio* della normativa in esame e della lacuna qui evidenziata sia quella di non creare un ostacolo al sereno dispiegarsi dell'autotutela, evitando che l'Amministrazione finanziaria possa avere remore a tornare sui propri passi annullando il proprio atto, in considerazione dell'obbligo di rifondere le spese sostenute dal contribuente<sup>402</sup>.

Tuttavia, appare evidente come un simile vuoto normativo risulti lesivo del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost..

Ciò è stato già riconosciuto in passato dalla Corte costituzionale, con la sentenza 12 luglio 2005 n. 274, in relazione alla normativa di cui all'art. 46, comma 3, d.lgs. n. 546/92, che, prevedendo la compensazione *ope legis* delle spese legali anche in caso di cessazione della

---

rio. Detta disposizione, posta al vaglio della Corte costituzionale, era stata riconosciuta anche come costituzionalmente legittima, in ragione del fatto che “*l'istituto della condanna del soccombente nel pagamento delle spese ha bensì carattere generale, ma non è assoluto e inderogabile*” e che nel processo tributario la deroga era giustificata dalle peculiarità del rito “*pur sempre diverso e più snello dell'ordinario procedimento civile*” (cfr. Corte cost., 24 novembre 1982, n. 120, in Dir. prat. trib., 1983, II, pagg. 120 e ss.).

<sup>401</sup>Il 2° comma dell'articolo citato stabilisce, infatti, che in caso di estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso “*il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro*”.

<sup>402</sup>Questa interpretazione è fornita, in particolare, da PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 87, il quale osserva che la disciplina in esame “*per un verso, palesemente ed opportunamente concepita – in sostanziale armonia con gli altri precetti recati dall'art. 17 bis cit. – al fine di indurre le parti a definire stragiudizialmente la potenziale controversia*”, per un altro verso “*lascia trasparire un atteggiamento di favore nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che è arduo giustificare*”.

Allo stesso modo, PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pag. 1287, che pure lamenta come “*in tal modo si determini un ingiusto privilegio per l'Amministrazione finanziaria*”.

materia del contendere derivante dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato nelle more del processo, non consentiva al contribuente di ottenere una sentenza di condanna per “*soccombenza virtuale*” dell'amministrazione<sup>403</sup>.

Detta norma, peraltro, si discostava, senza alcun giustificato motivo, dalla disciplina generale prevista nel processo amministrativo per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto impugnato, in via di autotutela, la quale prevedeva espressamente il provvedimento sulle spese<sup>404</sup>.

Anche rispetto a questo profilo della disciplina in esame si riscontrano più orientamenti in dottrina.

I più ritengono che anche nel caso in esame la norma censurata non supererà il vaglio della Corte costituzionale, in applicazione dello

---

<sup>403</sup>Cfr. Corte cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *Giur. it.*, 2005, pagg. 2213 e ss., nonché in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, pagg. 799 e ss., con nota di BRUZZONE, *L'indiscriminata compensazione delle spese di lite non sfugge al controllo sulla ragionevolezza*. Con tale pronuncia, la Consulta ha affermato che “*la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere (...) si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'Amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio*”.

Come ben osserva TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 220, “*la sentenza introduce anche nel processo tributario il principio della soccombenza virtuale, con la conseguenza che, in caso di cessazione della materia del contendere, potrà esservi condanna alle spese (o pronuncia di compensazione, se ne ricorrono i motivi)*”.

In giurisprudenza, sul punto si vedano Cons. di Stato, Sez. IV, 3 settembre 2001, n. 4638; Cass., 21 giugno 2005, n. 11494 e Id., 9 aprile 1997, n. 3075.

<sup>404</sup>La sentenza fa riferimento alla vecchia disciplina di cui all'art. 23, 7° comma, L. 6 dicembre 1971, n. 1034, la quale disponeva che “*il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese*”.

stesso principio di ragionevolezza che ha condotto alla pronuncia del 2005 sulla norma in materia di estinzione per cessata materia del contendere.

Anche in questa ipotesi, infatti, l'accoglimento del reclamo ed il conseguente annullamento dell'atto impositivo comporta il “*riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni*”. L'ingiustificata lacuna normativa sul punto, come nel caso dell'art. 46, impedisce al contribuente di far dichiarare la soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere la sua condanna alle spese del procedimento<sup>405</sup>.

Alcuni, invece, sostengono che la fattispecie in esame non sia assimilabile a quella disciplinata dall'art. 46, 3° comma, non essendo ancora stata instaurata la fase processuale. Secondo questa tesi, il reclamo sarebbe, invece, equiparabile alle ipotesi di annullamento in autotutela dell'atto impositivo prima della presentazione del ricorso, ipotesi

---

<sup>405</sup>Cfr. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., pag. 857, il quale osserva che, data “*l'identica attività che è necessaria per la redazione di un reclamo e di un ricorso*” e, dunque, l'identità delle spese a carico dell'istante, “*appare irragionevole che il contribuente non ottenga un adeguato ristoro*”.

Nello stesso senso TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 903, il quale sostiene che “*come il ritiro dell'atto in autotutela, invero, anche l'accoglimento del reclamo presuppone da parte dell'Agenzia delle entrate il “riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni”, in presenza del quale si ripropongono le medesime esigenze di ristoro delle spese legali sostenute dal contribuente*”.

Del medesimo avviso è CISELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, cit., pagg. 2103 e ss., nonché PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., pag. 87, il quale osserva: “*Vero è che il procedimento di reclamo non ha natura giurisdizionale ma, considerato che esso è necessariamente prodromico al processo, il regime delle relative spese avrebbe potuto essere tratteggiato in termini analoghi a quanto previsto per la fase giudiziale*”; pertanto, a detta dell'Autore, “*sarebbe giusto addossare tali costi all'Agenzia delle Entrate, in conformità fra l'altro al ricordato recente orientamento giurisprudenziale sugli effetti risarcitori derivanti dall'omessa o tardiva adozione delle misure di autotutela*”.

nelle quali il contribuente può trovar ristoro per le spese sostenute solo avvalendosi degli ordinari strumenti previsti dalla legge civile<sup>406</sup>.

Si è già visto, tuttavia, nella sezione dedicata<sup>407</sup>, come l'attivazione dell'autotutela su istanza del contribuente, ai sensi dell'art. 2-*quater*, D.l. n. 564/94 e del D.m. n. 37/97, non richieda, sotto il profilo della forma, i vincoli richiesti per l'atto di reclamo, che rendono molto spesso necessaria, ove non obbligatoria, l'assistenza di un difensore tecnico. Ne consegue la non equiparabilità delle due fattispecie sotto il profilo delle esigenze di tutela del contribuente.

Lo stesso Autore, riflettendo meglio sul punto, ha cambiato avviso ed ha individuato un'altra soluzione che potrebbe salvare la norma in esame dalla censura di incostituzionalità.

Si pone l'attenzione sul 9° comma dell'art. 17-*bis*<sup>408</sup>, il quale sembrerebbe impedire la produzione degli effetti del ricorso, e dunque l'accesso alla tutela giurisdizionale, in caso di accoglimento del reclamo.

---

<sup>406</sup>In tal senso, GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., pag. 928, il quale afferma che “*le fattispecie delle quali ora si è detto, infatti, non si distinguono da quelle che possono riguardare procedimenti non avviati col reclamo nei quali intervengono, nel termine di presentazione del ricorso, annullamento o revoca. E, ancor più in generale, non si distinguono dalle ipotesi di provvedimenti di qualsiasi ufficio o organo della pubblica amministrazione annullati in autotutela nei termini per la costituzione davanti all'autorità giudiziaria amministrativa*”, ritenendo che “*a petto di situazioni siffatte, pertanto, non rimangono che gli ordinari strumenti di ristoro previsti dalla legge civile, che possono intervenire, però, soltanto in presenza di un danno comprovato per temerarietà della pretesa creditoria*”.

Lo stesso Autore, tuttavia, successivamente (cfr. ID., *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit.), *melius re perpensa*, modifica il suo orientamento, sposando una ricostruzione “*maggiormente orientata alla tutela dell'interesse sostanziale del ricorrente*”.

<sup>407</sup>Si veda cap. 1, par. 3.3.

<sup>408</sup>La norma citata, infatti, stabilisce che il reclamo produce gli effetti del ricorso “*decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione*”, cioè solo nelle ipotesi di esito negativo della procedura.



Tuttavia, le regole generali in materia processuale, applicabili anche in materia tributaria, portano ad una diversa conclusione. Invero, sia nel processo civile<sup>409</sup> che nel processo amministrativo<sup>410</sup>, la litispendenza si realizza con la notifica del ricorso (che nel caso di specie avviene nella forma del reclamo), mentre il successivo deposito costituisce soltanto una condizione di procedibilità. Ne deriva che l'annullamento in autotutela, in quanto vicenda di diritto sostanziale, è idoneo solamente a svuotare la causa nel merito e a determinare l'improcedibilità del ricorso<sup>411</sup>, ma non esclude comunque l'accesso alla tutela giuri-

---

<sup>409</sup>Si fa riferimento non alla litispendenza di cui all'art. 39 c.p.c., cioè alla pendenza della medesima causa dinanzi a giudici diversi, ma alla pendenza della lite in senso ampio, circostanza che determina la produzione degli effetti sostanziali, procedurali e processuali dell'atto introduttivo. Cfr. sul punto SORACE, *Litispendenza (dir.proc.civ.)*, in Enc. Dir. XXIV, Milano, 1974, pagg. 840 e ss..

Sempre sul concetto di litispendenza, si veda CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, pagg. 180 e ss.; COSTA, *Domanda giudiziale*, in Enc. it., Roma, 1932, secondo cui “*la domanda giudiziale esiste dal momento in cui viene notificata all'altra parte e in tal momento s'inizia il processo (Chiovenda)*”.

<sup>410</sup>In tal senso Corte cost., ord. 7 ottobre 2005, n. 382, nonché Cons. di Stato, 28 febbraio 2013, n. 1216, secondo cui “*anche nel processo amministrativo la litispendenza si determina con la notificazione del ricorso, mentre il deposito è soltanto una condizione di procedibilità*”.

<sup>411</sup>In particolare, GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., pag. 326, afferma che “*l'eliminazione dell'oggetto del contendere per annullamento del provvedimento produce tre conseguenze: determina la carenza sopravvenuta di interesse alla decisione sull'atto e sul rapporto d'imposta; conforma a sé il contenuto decisorio del potere giudiziale; si riverbera sul ricorso rendendolo improcedibile, sebbene l'annullamento sia pienamente satisfattivo dell'interesse del reclamante*”.

La fattispecie in esame è, dunque, inquadrabile nell'ambito dell'improcedibilità per carenza sopravvenuta dell'interesse ad agire.

Ciò trova conferma, nell'ambito del processo amministrativo, nell'art. 35, 1° comma, D.lgs. n. 104/2010, il quale stabilisce che il giudice dichiara il ricorso “*improcedibile quando nel corso del giudizio sopravviene il difetto di interesse delle parti alla decisione*”.

Tale principio è applicabile anche in materia tributaria, come espressamente sostenuto da BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 158, nota 27, ove l'Autore afferma che la distinzione tra estinzione per cessazione della materia del contendere e improcedibilità per carenza sopravvenuta d'interesse non acquista rilievo.

sdizionale per soddisfare l'interesse, ancora attuale, alla restituzione delle spese.

Alla luce di tutto quanto sopra, dunque, l'annullamento dell'atto mediante accoglimento del reclamo impedisce esclusivamente la produzione degli effetti sostanziali del ricorso, mentre gli effetti processuali e procedurali si devono considerare realizzati sin dalla notifica del ricorso-reclamo<sup>412</sup>.

Ne deriva che il contribuente, nonostante il venir meno dell'oggetto dell'impugnazione, può ugualmente adire la commissione tributaria al fine di veder soddisfatto il suo interesse attuale al rimborso delle spese di lite. In tale circostanza, il giudice dovrà dichiarare l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, per la piena soddisfazione dell'interesse principale all'annullamento dell'atto impugnato, ma potrà pronunciarsi sulle spese in applicazione del 3° comma dell'art. 46, secondo l'interpretazione datane dalla Corte costituzionale, a tacitazione dell'interesse collegato o accessorio al rimborso delle spese del procedimento, che rimangono insoddisfatte nell'ambito della procedura amministrativa.

La tesi appena esposta, sebbene valida e concretamente realizzabile, propone una soluzione che contrasta con la stessa *ratio* della pro-

---

<sup>412</sup>Secondo l'Autore, “*a petto di un provvedimento di annullamento, ragioni sistematiche obbligano a configurare gli effetti processuali e quelli procedurali come consequenziali all'instaurazione della contesa: i primi ad efficacia immediata, collegata alla notifica dell'atto introduttivo; gli altri ad efficacia differita, condizionata dal termine dilatorio di cui al medesimo comma 9*”, mentre lo stesso provvedimento di accoglimento del reclamo costituisce “*la causa impeditiva della sentenza di merito e degli effetti sostanziali ad essa riferibili*”.

Nello stesso senso, nel processo amministrativo, BARBIERI, *Cessazione della materia del contendere ed interesse sostanziale a ricorrere*, in *Il processo amministrativo, Studi in onore di Giovanni Miele*, Milano, 1979, pagg. 31 e ss., evidenzia la differenza tra cessazione della materia controversa e cessazione dell'interesse sostanziale a ricorrere per rimozione o annullamento dell'atto ad opera della P.A..

cedura di reclamo e mediazione, finalizzata alla deflazione del contenzioso, costringendo il contribuente ad incardinare il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria al solo fine di vedersi rimborsato delle spese sostenute durante il procedimento amministrativo.

Ne deriva che, così come già osservato per quanto attiene al problema della tutela cautelare, la disciplina attuale di cui all'art. 17-*bis* anche sotto questo profilo rischia di realizzare l'effetto opposto di quello di deflazione del contenzioso tributario che il legislatore si augurava con l'introduzione del nuovo istituto.



**OSSERVAZIONI CONCLUSIVE ALLA LUCE  
DELLE ULTIME MODIFICHE INTRODOTTE  
DALLA LEGGE DI STABILITA' 2014**

A chiusura della presente analisi dedicata ai novelli istituti del reclamo e della mediazione, preme dare atto degli ultimi interventi legislativi di rilievo che hanno inciso non poco sulla disciplina di cui all'articolo 17-*bis*.

La norma in esame ha subito, infatti, consistenti modifiche a seguito dell'emanazione della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (cd. legge di stabilità 2014)<sup>413</sup>, che hanno investito, oltre agli aspetti procedurali

---

<sup>413</sup>Si riporta di seguito il testo dell'art. 17-*bis* così come risulta all'esito dell'intervento riformatore richiamato, evidenziando in corsivo i punti della disciplina introdotti *ex novo* ovvero modificati dall'art. 1, comma 611, L. 27 dicembre 2013, n. 147.

“Art. 17-*bis*. Il reclamo e la mediazione

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.

2. La presentazione del reclamo è condizione di *procedibilità* del ricorso. *In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.*

3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-*bis*.

5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.

7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incer-

di cui si è detto già nelle pagine precedenti, in particolare i principali profili controversi dal punto di vista della legittimità costituzionale.

Si è appena parlato dei quattro nodi problematici evidenziati dai giudici rimettenti in ordine alla disciplina di cui all'art. 17-*bis*.

Primo punto controverso riguarda l'ammissibilità, da un punto di vista costituzionale, di una forma obbligatoria di giurisdizione condizionata.

Si è visto come, alla luce della giurisprudenza costituzionale formata sul tema della cd. giurisdizione condizionata, la norma in esame non viola il principio di inscindibilità diritto-azione. È pacifica ormai

---

tezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. *L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.*

9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. *Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.*

*9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.*

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.”

L'art. 1, comma 611, lett. b), L. n. 147/2013 precisa che le modifiche introdotte all'art. 17-*bis* si applicheranno “agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge”, dunque a partire dal 2 marzo 2014 (stante il comma 749, conclusivo della legge in esame, che individua la data di entrata in vigore nel 1° gennaio 2014).

l'ammissibilità di modalità di esercizio del diritto di azione che pongono l'onere di esperimento della procedura amministrativa di risoluzione stragiudiziale della controversia quale condizione per l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Si ravvisa, infatti, nello strumento apprestato dal legislatore tributario l'intento di perseguire interessi di ordine generale, quali quello di porre un freno all'abuso del diritto alla tutela giurisdizionale, in favore dei principi di economicità processuale e di buon andamento della pubblica amministrazione.

Altra cosa è verificare, come richiesto dalla Consulta in tali fattispecie, se l'introduzione di tale filtro alla tutela giurisdizionale sia tale da rendere impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio del diritto di azione.

In effetti, non si può negare che l'inammissibilità prevista per l'ipotesi di mancata presentazione del reclamo, comportando la decadenza del contribuente dall'azione giudiziaria, determina una compressione definitiva ed ingiustificata del diritto di azione di cui all'art. 24 Cost., tanto più se si considera che il vizio di inammissibilità, ai sensi del 2° comma dell'art. 17-*bis*, è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del procedimento.

Su quest'ultimo aspetto della disciplina è andato ad incidere il legislatore della riforma, prevedendo, in luogo dell'inammissibilità, il più lieve rimedio dell'improcedibilità ed allineandosi così alle principali disposizioni introduttive di forme di giurisdizione condizionata<sup>414</sup>, in specie alla disciplina sulla mediazione finalizzata alla conciliazione

---

<sup>414</sup>Il riferimento è, in particolare, al componimento extragiudiziario della lite previsto per le controversie di lavoro e previdenziali dagli artt. 410 e ss. e 443 c.p.c..

delle controversie in materia civile e commerciale di cui al D.lgs. n. 28/2010.

La modifica normativa prevede, in caso di mancato esperimento dell'azione amministrativa, la declaratoria di improcedibilità del ricorso, che consente di perseguire la finalità di deflazione del contenzioso attraverso la definizione stragiudiziale delle liti di minor valore, senza pregiudicare in via definitiva il diritto del contribuente di ottenere tutela giurisdizionale per i propri diritti.

Inoltre, si è limitata anche, sotto il profilo temporale e soggettivo, la rilevabilità del vizio del ricorso, stabilendo che l'improcedibilità può essere eccepita dall'Agenzia delle entrate al momento della sua costituzione in giudizio; non è più prevista, quindi, la rilevabilità d'ufficio, né la possibilità di eccepire il vizio *sine die*, in ogni stato e grado del procedimento.

Ne deriva che, laddove tale eccezione non sia sollevata in sede di controdeduzioni, opera una sorta di sanatoria del ricorso dal vizio procedimentale ed il giudizio può continuare regolarmente, pur difettando il previo esperimento della procedura di reclamo.

Se, invece, l'Ufficio eccepisce l'improcedibilità del ricorso per mancata proposizione dell'istanza amministrativa ovvero per costituzione in giudizio anticipata rispetto al termine di novanta giorni di cui al 9° comma dell'art. 17-*bis*, il presidente, come nel processo civile, è tenuto a sospendere il processo e fissare un termine per consentire lo svolgimento della mediazione.

Ancora, nell'ultimo capitolo dedicato ai profili di legittimità costituzionale, si è evidenziata la grave lacuna della normativa di cui all'art. 17-*bis* in merito alla riscossione in pendenza della procedura di reclamo e mediazione.



Benché reali esigenze cautelari si pongano solo per ipotesi residuali puntualmente tratteggiate nelle pagine che precedono, non si è mancato di rilevare come un tale difetto di tutela potesse incidere negativamente sul successo dei nuovi istituti, quantomeno nella misura in cui costringe il contribuente a costituirsi in giudizio prima della decorrenza del termine di conclusione della procedura amministrativa, al solo fine di chiedere la sospensione del provvedimento oggetto di reclamo, vanificando così l'effetto positivo, in termini di economia processuale, perseguito dal legislatore.

Anche in relazione a questo aspetto è stato provvidenziale l'intervento operato dalla legge di stabilità. È stato introdotto, nel contesto dell'art. 17-*bis*, il nuovo comma 9-*bis*, il quale prevede che *“la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta”*.

Così come già previsto per la procedura di accertamento con adesione dall'art. 6, 3° comma, D.lgs. n. 218/97, ora anche per il reclamo la legge sancisce la sospensione di diritto della riscossione per tutta la durata della procedura, al fine di consentirne il proficuo svolgimento.

Peraltro, la stessa norma puntualizza che detta sospensione *“non si applica nel caso di improcedibilità”* delineato dal novellato 2° comma dell'art. 17-*bis*, cioè nell'ipotesi in cui il contribuente si costituisca in giudizio senza proporre prima l'istanza di reclamo o senza attendere il decorso del relativo termine.

Evidente appare la *ratio* di quest'ultima disposizione: se intento della sospensione *ex lege* è quello di tutelare il contribuente per il tempo in cui è sottoposto alla procedura amministrativa e non può accede-

re alla tutela giurisdizionale, anche in punto di tutela cautelare, appare ovvio che, in caso di anticipato ricorso alla Commissione tributaria tali esigenze di tutela non si pongono, in quanto il contribuente può sollevare la sua istanza di sospensione della riscossione direttamente ai giudici ai sensi dell'art. 47, D.lgs. 546/92.

Un intervento del legislatore è, invece, mancato sulla disciplina delle spese in caso di accoglimento del reclamo. Si è persa così l'occasione di estendere la disciplina sulla cd. soccombenza virtuale di cui all'art. 46, 3° comma, D.lgs. n. 546/92 anche all'ipotesi in cui il contribuente, a seguito della proposizione del reclamo, si veda accolta integralmente la sua istanza, riconoscendosi l'illegittimità del provvedimento impositivo notificatogli.

Sotto questo profilo, pertanto, si ritiene che un'eventuale pronuncia della Consulta a seguito delle istanze di rimessione di cui sopra non sia del tutto *inutiliter data*. Richiamando l'orientamento già espresso nella sentenza n. 274/2000, la Corte costituzionale potrà dichiarare l'illegittimità dell'art. 17-*bis*, *in parte qua*, nella misura in cui non riconosce al contribuente un equo ristoro dalle spese sostenute per il procedimento di reclamo e mediazione, per il caso in cui l'Ufficio concluda per l'accoglimento integrale e, dunque, per il riconoscimento della fondatezza delle sue ragioni.

## BIBLIOGRAFIA

ALBINANA CARGIA–QUINTANA, *La legitimacion udiva en las reclamaciones tributaria*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1960.

ALLEGRIITI – ANZINI, *La transazione fiscale e la crisi d'impresa*, Banca, 2008, volume 64, fascicolo 5, pagg. 58 e ss..

ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

AMATUCCI, *L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di GLENDI – UCKMAR, Padova, 2011, pagg. 145 e ss..

AMBROSI, *Profili oggettivi degli atti definibili: natura impositiva o funzione liquidatoria e di mera riscossione?*, in *Corr. Trib. n. 43/2011*, pagg. 3584 e ss..

AMBROSINI – DE MARCHI – VITIELLO, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2009.

ANDREANI – RATTI, *Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale*, *Corr. Trib. n. 12/2011*, pagg. 944 e ss..

ANTONUCCI, *Prime applicazioni giurisprudenziali sulla definizione delle liti fiscali pendenti e modalità del ricorso avverso il diniego di condono*, in *GT – Riv. giur. trib. n. 3/2013*, pagg. 228 e ss..

ARCIDIACONO, *Ricorsi amministrativi*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVII, Roma, 1991.

ARMONE – PORRECA, *La mediazione civile nel sistema costituzional-comunitario*, in *Foro it.*, 2010, pagg. 372 e ss..

ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione*, in *Riv. dir. trib. n. 5/2012*, pagg. 553 e ss..

- ATTARDI, *Reclamo e mediazione: profili di novità e opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Il fisco* n. 30/2012, pagg. 4796 e ss..
- BAGLIONE – MENCHINI – MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004.
- BARBIERI, *Cessazione della materia del contendere ed interesse sostanziale a ricorrere*, in *Il processo amministrativo, Studi in onore di Giovanni Miele*, Milano, 1979.
- BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, pagg. 43 e ss..
- BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. Trib.* n. 15/2009, pagg. 1230 e ss..
- BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013.
- BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti fiscali pendenti*, in *Corr. Trib.* n. 31/2011, pagg. 2491 e ss..
- BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributive*, in *Rass. trib.* n. 5/2012, pagg. 1107 e ss..
- BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pagg. 841 e ss..
- BASILAVECCHIA, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, in *Corr. Trib.* n. 19/2012, pagg. 1454 e ss..
- BATISTONI FERRARA, *I mezzi di difesa contro l'esecuzione esattoriale e la Costituzione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1968, pagg. 971 e ss..
- BATISTONI FERRARA - BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009
- BATTAGLIA, *La nuova mediazione "obbligatoria" e il processo oggettivamente e soggettivamente complesso*, in *Riv. di dir. proc.* n. 1/2011, pagg. 126 e ss..

- BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in Riv. dir. trib., n. 10/2012, pagg. 863 e ss..
- BERSANI, *Il concordato preventivo. Giudizio di fattibilità del Tribunale. Formazione delle «classi dei creditori». Transazione fiscale*, Milano, 2012.
- BIANCHI, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, in Dial. trib. n. 2/2012, pagg. 204 e ss..
- BIANCONI, *La nuova mediazione civile*, Milano, 2011.
- BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario della Repubblica tedesca*, in Riv. dir. trib., 1996, pagg. 1027 e ss..
- BIRK, *Diritto tributario tedesco* (Trad. it. a cura di De Mita), Milano, 2006.
- BOLETTO, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2003, I, pagg. 59 e ss..
- BONCINELLI, *Interpretazione conforme a costituzione e ragionevolezza: la prospettiva della Corte costituzionale*, in D'AMICO – RANDAZZO (a cura di), *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Torino, 2009, pagg. 15 e ss..
- BORGOGGIO, *Domanda di definizione delle liti pendenti e “blocco” dell'attività di riscossione*, in Il fisco n. 45/2012, pagg. 7247 e ss..
- BRIGUGLIO, *Un'occasione per la pronuncia di una sentenza interpretativa di rigetto da parte della Consulta?*, in Giust. Civ., 2000, I, pagg. 2499 e ss..
- BRUZZONE, *L'indiscriminata compensazione delle spese di lite non sfugge al controllo sulla ragionevolezza*, in GT – Riv. giur. trib., 2005, pagg. 799 e ss..

BRUZZONE, *L'“anticipazione” dei motivi dal ricorso al reclamo*, in Corr. Trib. n. 10/2012, pagg. 709 e ss..

BRUZZONE, *Contenuto e parti dell'istanza di reclamo*, in Corr. Trib. n. 19/2012, pagg. 1435 e ss..

BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in Corr. Trib. n. 11/2012, pagg. 765 e ss..

BUSACCA, *Ratio della riforma e coerenza con la disciplina europea: è incostituzionale la “mediazione obbligatoria*, in Contratti n. 3/2011, pagg. 231 e ss..

BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in Corr. Trib. n. 10/2012, pagg. 704 e ss..

CALABRESI, *Sulla conformità al diritto comunitario del tentativo obbligatorio di conciliazione dinanzi al Co.re.com in materia di telecomunicazioni*, in Riv. arbit., 2010, pagg. 633 e ss..

CANTILLO, *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in Il fisco, 1993, pagg. 8899 e ss..

CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in Rass. trib. n. 2/2008, pagg. 303 e ss..

CANTILLO, *Manovra correttiva (D. L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92*, in Il fisco n. 31/2011, pagg. 4997 e ss..

CAPOBIANCO, *Dai sistemi di risoluzione alternativa delle controversie nell'ordinamento italo-comunitario alla mediazione in materia civile e commerciale: analisi e prospettive*, in Vita not. n. 1/2012, pt. 1, pagg. 155 e ss..

CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in Corr. Trib. n. 8/2012, pagg. 584 e ss..

- CAPPONI – STORTO, *Sub art. 24 Cost.*, in *Codice di procedura civile commentato*, diretto da CONSOLO, 4<sup>a</sup> ed., I, Milano, 2010.
- CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.* n.11/2012, pagg. 779 e ss..
- CARINCI, *Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condizione l'ammissibilità del ricorso*, in *Corr. Trib.* n. 31/2013, pagg. 2460 e ss..
- CARLASSARE, *Dopo il monito al legislatore un invito ai giudici*, in *Giur. cost.*, 1981, pagg. 1348 e ss..
- CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958.
- CARNIMEO, *La sospensione dei termini processuali nelle liti fiscali definitivi*, in *Boll. Trib.* n. 1/2012, pagg. 65 e ss..
- CASIMIR, *Controle fiscale et contentieux de l'impôt*, Parigi, 1988.
- CATTELAN – PROVITO, *La sospensione dei ruoli emessi dai Centri di servizio*, in *Corr. trib.* n. 40/1998, pagg. 2937 e ss..
- CERIONI, *Procedimento di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*, in *GT- Riv. giur. trib.* n. 11/2005, pagg. 1003 e ss..
- CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, in *Boll. trib.* n. 14/2007, pagg. 1223 e ss..
- CISSELLO, *Definizione delle liti pendenti: cause condonabili e versamenti*, in *Il fisco* n. 40/2011, pagg. 6497 e ss..
- CISSELLO, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Il fisco* n. 13/2012, pagg. 1950 e ss..
- CISSELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *Il fisco* n. 14/2012, pagg. 2103 e ss..

COLLI VIGNARELLI, *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, II, pagg. 663 e ss..

COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, III, pagg. 565 e ss..

COMELLI, *Attuazione "in due fasi" del processo tributario telematico*, in *Corr. Trib. n. 31/2011*, pagg. 2506 e ss..

COMOGLIO, *Premesse ad uno studio sul principio di economia processuale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, pagg. 584 e ss..

CONSOLAZIO, *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rass. trib. n. 1/1997, I*, pagg. 64 e ss..

CONSOLO, *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario. Sospensione cautelare e "definizione preventiva" fra attese coronate e "puzzles" processuali*, in *Il fisco*, 1993, pagg. 6333 e ss..

CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008.

CONTANDO-GORGA, *La mediazione civile e commerciale alla luce del d.m. 180 del 4 novembre 2010*, in *Corr. Giur., speciale*, 2011.

CONVERSO, *La mediazione conciliativa*, in *Riv. del notariato n. 2/2011, pt.1*, pagg. 267 e ss..

CORASANITI, *Sub art. 17-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546*, in CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2012, pagg. 227 e ss..

CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corr. Trib. n. 19/2012*, pagg. 1441 e ss..

CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013.



CORBI, *L'evoluzione normativa, giurisprudenziale e negoziale della mediazione civile e commerciale*, in Riv. dell'arbitrato n. 3/2012, pagg. 691 e ss..

COSTA, *Domanda giudiziale*, in Enc. it., Roma, 1932.

D'AGOSTINO, *Autotutela tributaria: excursus normativo, giurisprudenziale ed effettiva applicazione dell'istituto*, in Il fisco n. 32/2006, pagg. 4988 e ss..

DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di violazioni amministrative per la violazione di norme tributarie*, in MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi della riforma tributaria*, Padova, 1999, pagg. 1116 e ss..

DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, Riv. dir. trib., 2008, fasc. 3, pagg. 215 e ss..

DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979.

DE MITA, *Il fuoco incrociato sulla mediazione era inevitabile*, in Ilsole24ore del 26 maggio 2013..

DE SANTIS, *Il termine per la notificazione del ricorso di fallimento*, in Il fallimento n. 5/2012, pagg. 552 e ss..

DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in Rass. giur. n. 5/2005, pagg. 1732 e ss..

ESPOSITO, *La Corte costituzionale come giudice nella "non arbitrarietà" delle leggi*, in Giur. cost., 1962, pagg. 73 e ss..

ESPOSITO, *Sulla tutela giurisdizionale condizionata ai tempestivi ricorsi amministrativi*, in Giur. cost., 1963, pagg. 836 e ss..

ESPOSITO, *Onere del previo ricorso amministrativo e tutela giurisdizionale dei diritti*, in Giur. cost., 1964, pagg. 586 e ss..

- FALSITTA, *Legge generale tributaria della repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011.
- FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità*, in POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007, pagg. 49 e ss..
- FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- FERRAÙ, *La Consulta si pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio*, in GT – Riv. giur. trib. n. 11/1998, pagg. 965 e ss..
- FICARI, *Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in Riv. dir. trib. n. 3/1994, III, pagg. 396 e ss..
- FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.
- FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in Rass. Trib., 2007, pagg. 1715 e ss..
- FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in Boll. trib., 2012, pagg. 1364 e ss.
- FINOCCHIARO, *Un'interpretazione dei giudici del Lussemburgo in linea con i parametri costituzionali*, in Guida dir., 2010.
- FINOCCHIARO, *Osservazioni minime a margine della declaratoria d'illegittimità costituzionale della c.d. «mediazione obbligatoria»*, in Giust. civ., 2013, I, pagg. 10 e ss..
- FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in Rass. trib. n. 6/2000, 1803
- GAFFURI, (voce) *Concordato tributario*, in Digesto, sez. comm. 88, III, pagg. 294 e ss..

- GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006.
- GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, pagg. 1483 e ss..
- GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, pagg. 426 e ss..
- GHETTI, *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. it., disc. Pubbl.*, II, 1987, pagg. 83 e ss..
- GIANNINI e PIRAS, *Giurisdizione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XIX, Milano, 1970.
- GIARDA, *Anche nel settore tributario si profila il "riesame preventivo"*, in *Corr. Trib. n. 43/1990*, pagg. 3015 e ss..
- GIORGIANNI, *Le norme sull'affitto con canone in cereali. Controllo di costituzionalità o di ragionevolezza delle norme speciali?*, in *Giur. cost.*, 1962, pagg. 73 e ss..
- GIOVANNINI, *Processo tributario: riflessioni sul ricorso presentato al centro di servizio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I, pagg. 358 e ss..
- GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, pagg. 911 e ss..
- GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib. n. 1/2013*, pagg. 51 e ss..
- GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib. n. 4/2013, I*, pagg. 313 e ss..
- GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- GLENDI, *Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo*, in *Boll. Trib.*, 1994, pagg. 90 e ss. e in *GT – Riv. giur. trib.*, 1994, pagg. 112 e ss..
- GLENDI, *Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1994, pagg. 1163 e ss..

- GLENDI, *La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative*, in GT – Riv. giur. trib., 1995, pagg. 421 e ss..
- GLENDI, *L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi*, in GT – Riv. giur. trib. n. 9/1996, pagg. 816 e ss..
- GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare tributaria*, in GT – Riv. giur. trib. n. 2/1997, pagg. 164 e ss..
- GLENDI, *Corte costituzionale e Centri di servizio*, in Corr trib. n. 40/1998, pagg. 2938 e ss..
- GLENDI, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario*, in GT – Riv. Giur. Trib. n. 10/2000, pagg. 925 e ss..
- GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in Gt – Riv. giur. trib. n. 6/2009, pagg. 473 e ss..
- GLENDI, *Procedimento di mediazione e processo civile*, in Corr. trib. n. 10/2011, pagg. 801 e ss..
- GLENDI, *Sospensioni ed estinzioni nella definizione delle liti pendenti*, in Corr. Trib. n. 43/2011, pagg. 3602 e ss..
- GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in Corr. Trib. n. 12/2012, pagg. 845 e ss..
- GONZALES GARZIA, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in Trattato di diritto tributario (a cura di Amatucci), vol. III, Padova, 1994, pagg. 276 e ss..
- GRAZIANO, *Contenzioso civile e norme sulla mediazione finalizzata alla conciliazione*, in Riv. dir. proc. n. 3/2011, pagg. 614 e ss..
- GRAZIANO, *L'impugnazione del diniego di autotutela non assicura benefici per il contribuente*, in Corr. Trib. n. 9/2011, pagg. 716 e ss..
- GRAZIANO, *Il debutto del contributo unificato nel processo tributario pone i primi dubbi applicativi*, Corr. Trib. n. 31/2011, pagg. 2511 e ss..

- GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d. lgs. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, in *Obbligazioni e contratti* n. 5/2011, pagg. 361 e ss..
- GROSCLAUDE – MARCHESOU, *Diritto Tributario Francese: Le imposte – Le procedure* (traduzione a cura di De Mita), Milano, 2006.
- GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942.
- GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dial. trib.* n. 1/2012, pagg. 92 e ss..
- IMPAGNIATIELLO, *La mediazione civile nella cornice europea*, in *Giur. it.* n. 1/2012, pagg. 217 e ss..
- LA CHINA, voce *Procedibilità (dir. proc. Civ.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1986, vol. XXXV, pagg. 795 e ss..
- LA CHINA, *Riflessioni ed esperienze di un processualcivilista nel processo tributario*, in *Dir prat. trib.*, 1993, I, pagg. 1381 e ss..
- LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, *Corr. Trib.* n. 9/2009, pagg. 706 e ss..
- LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, *Corr. Trib.* n. 33/2010, pagg. 2697 e ss..
- LA ROCCA, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, *Boll. trib.* n. 3/2011, pagg. 188 e ss..
- LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pagg. 909 e ss..
- LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012.
- LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione*, in *Boll. trib.* n. 21/2012, pagg. 1505 e ss..
- LUIO, *Diritto processuale civile*, 6<sup>a</sup> ed., I, Milano, 2011.

LUIISO, *Il modello italiano di mediazione. Il “giusto” procedimento di mediazione (contraddittorio, riservatezza, difesa, proposta)*, in *Giur. it.* n. 1/2012, pagg. 213 e ss..

LUPI, *Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta*, in *Dial. trib.* n. 2/2009, pagg. 154 e ss..

MANIORI, *La mediazione ai blocchi di partenza: il regolamento di attuazione*, in *Rass. dir. civ.*, 2011, pagg. 304 e ss..

MARANO, *La mediazione civile e commerciale: principali novità e prime osservazioni*, in *Giust. civ.* n. 3/2012, pt. 2, pagg. 127 e ss..

MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, pagg. 28 e ss..

MARCHESELLI, *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale*, in *Giur. trib.*, 2012, pagg. 34 e ss..

MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. prat. trib.* n. 5/2012, I, pagg. 1177 e ss..

MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pagg. 853 e ss..

MARINI, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in *Corr. Trib.* n. 26/2013, pagg. 2046 e ss..

MARTION QUERALT – LOZANO SERRANO – CASADO OLLERO – TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho financiero*, Madrid, 1998.

MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2012, pagg. 809 e ss..

MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26.12.1996 n. 662*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999, pagg. 5 e ss..

MOLINIER, *La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 1994, pagg. 101 e ss..

MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in Dir. prat. trib. n. 1/2013, I, pagg. 153 e ss..

MUSCARÀ, *Prime considerazioni sull'istituendo "riesame preventivo" dell'oggetto delle controversie tributarie*, in Boll. trib., 1991, pagg. 981 e ss..

MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in Riv. dir. trib. n. 1/2005, pagg. 71 e ss..

NOCERA, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012*, in Il fisco n. 8/2012, pagg. 1094 e ss..

PAGNI, *La mediazione dinanzi alla Corte costituzionale dopo l'ordinanza del Tar Lazio n. 3202/2011*, in Corr. giur., 2011, pagg. 995 e ss..

PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in Boll. Trib., 2012, pagg. 1284 e ss..

PERFETTI (a cura di), *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 2008.

PERRUCCI, *La nuova transazione fiscale*, in Boll. Trib. n. 23/2009, pagg. 1761 e ss..

PERRUCCI, *Processo tributario rivoluzionato*, in Boll. trib. n. 17/2011, pagg. 1296 e ss..

- PERRUCCI, *Dalla nota di iscrizione a ruolo al reclamo: istruzioni per l'uso*, in Boll. Trib. n. 20/2011, pagg. 1513 e ss..
- PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, in Saggi di diritto tributario, collana diretta da MICCINESI – TABET – TESAURO, Milano, 2006, pagg. 112 e ss..
- PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in Rass. Trib. n. 1/2012, pagg. 65 e ss..
- PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in Corr. Trib. n. 19/2012, pagg. 1429 e ss..
- PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013, pagg. 71 e ss..
- POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in Rass. trib. n. 1/2002, pagg. 29 e ss..
- PUOTI – SELICATO, (voce) *Concordato tributario*, in Enc. Giur. Treccani, 2001, VIII, 1.
- RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza*, in Riv. dir. trib. 2008, I, pagg. 995 e ss..
- RAÙ, *Gli atti "sospensibili" e la riscossione in pendenza di giudizio*, in Boll. Trib. n. 18/1996, pagg. 1392 e ss..
- RAUTI, *Interpretazione adeguatrice come metacriterio ermeneutico e l'inversione logica dei criteri di rilevanza e non manifesta infondatezza*, in MALFATTI – ROMBOLI – ROSSI (a cura di), *Il giudizio sulle leggi e la sua diffusione verso un controllo di costituzionalità di tipo diffuso?*, Torino, 2002, pagg. 519 e ss..
- RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti im-  
poesattivi*, in Corr. Trib. n. 10/2012, pagg. 715 e ss..



- RONCO, *Costituzionalità (e inopportunità) del tentativo obbligatorio di conciliazione stragiudiziale delle controversie di lavoro*, in *Giur. it.*, 2001, pagg. 1 e ss..
- ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento di ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008.
- RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.
- RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, pagg. 89 e ss..
- RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, pagg. 585 e ss..
- RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *Il fisco* n. 30/2011, pagg. 4843 e ss..
- RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92*, in *Il fisco* n. 35/2011, pagg. 5715 e ss..
- SANCHEZ, *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*, Madrid, 1992.
- SARTORETTI, *La composizione stragiudiziale delle controversie al vaglio della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2001, pagg. 1 e ss..
- SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2001, pagg. 446 e ss..
- SCARSELLI, *L'incostituzionalità della mediazione di cui al d. lgs. 28/10*, in *Foro it.*, 2011, V, pagg. 55 e ss..

- SCOCA, *La tutela del contribuente nel processo esecutivo esattoriale*, in Giur. Cost., 1962, pagg. 933 e ss..
- SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011.
- SCUFFI, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra "correttiva" del 2011*, in *Il fisco* n. 47/2011, pagg. 7641 e ss..
- SCUFFI, *Aiuti di Stato e misure fiscali: i contributi della giurisprudenza italiana*, in Riv. Dir. trib. n. 10/2012, pagg. 925 e ss..
- SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SEPIO, *Torna la definizione delle liti pendenti tra nuovi limiti e vecchie questioni*, in Corr. trib. n. 39/2011, pagg. 3179 e ss..
- SEPIO, *Definizione liti pendenti e processo tributario: dalla sospensione all'estinzione del giudizio*, in "Corriere tributario" n. 41/2011, pagg. 3354 e ss..
- SEPIO, *La definibilità delle liti in caso di mancata notifica degli atti impositivi presupposti*, in Corr. Trib. 2/2012, pagg. 143 e ss..
- SEPIO, *Alla ricerca del contraddittorio perduto*, in Dial. Trib. n. 2/2012, pagg. 199 e ss..
- SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in Corr. Trib. n. 11/2012, pagg. 768 e ss..
- SORACE, *Litispendenza (dir.proc.civ.)*, in Enc. Dir. XXIV, Milano, 1974, pagg. 840 e ss..
- SORRENTI, *L'interpretazione secondo costituzione*, Milano, 2006, pagg. 14 e ss..
- STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.
- STEVANATO, (voce) *Autotutela (diritto tributario)*, in Enc. Giur. Agg., Milano, 2000, pagg. 295 e ss..

- STEVANATO, *Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in *Dial. Trib.* n. 2/2009, pagg. 154 e ss..
- STEVANATO, *Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato*, in *Dial. Trib.* n. 1/2012, pagg. 98 e ss..
- TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, pagg. 1444 e ss..
- TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, pagg. 17 e ss..
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2011.
- TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, pagg. 965 e ss..
- TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013.
- TOMMASO, *Procedimento di mediazione e processo civile: profili di interazione in un'ottica di necessario coordinamento alla luce della C. Cost. n. 272 del 2012*, in *Giust. civ.*, 2013, 5-6, pagg. 267 e ss..
- TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Processo*, a cura di TESAURO, Torino, 1998, pagg. 885 e ss..
- TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010.
- TUNDO, *Chiusura delle liti fiscali pendenti: un istituto controverso in attesa della pronuncia della Corte UE*, in *Corr. Trib.* n. 43/2011, pagg. 3616 e ss..
- TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all'esame delle Sezioni Unite*, in *Giur. it.* n. 12/2007, pagg. 2883 e ss..
- TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* n. 4/2012, pagg. 898 e ss..
- ULLOA, *La mediazione nel processo civile riformato*, Bologna, 2011.

- VALERINI, *Il nuovo decreto ministeriale sulla mediazione tra innovazioni e correzioni di rotta*, in *Contratti*, 2010, pagg. 1179 e ss..
- VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.
- VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed "Equivalent dispute resolution"*, in *Riv. dir. trib.* n. 3/2012, pagg. 223 e ss..
- VOGLINO, *La sospensione dei ruoli formati dai Centri di servizio*, in *Boll. trib.* n. 19/1998, pagg. 1532 e ss..
- VOGLINO, *Modelli di procedimento e mezzi di tutela*, in TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, pagg. 163 e ss..
- ZANUTTIGH, *Mediazione e processo civile*, in *Contratti* n. 2/2011, pagg. 205 e ss..