



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## La mediazione tributaria. Luci ed ombre

di Claudio Di Pietro

### ABSTRACT

*With art. 17- 'bis' of Legislative Decree 546/1992, added by Article 39, paragraph 9, of Law Decree n. 98/2011 they have introduced in our system two institutions that are designed to reduce the massive litigation pending before the Tax Commissions for disputes of less than € 20,000.*

*Without claiming to provide a complete picture of the whole story of the mediation tax, this work has attempted to analyze the main features, putting a focus in both the positive aspects, that those so to speak, "perfectible." It started, first, identifying the exact scope of application of the rule, shedding light on the imits of objective, subjective and quantitative. This has set, then, attention to the complaint, which is not merely a condition of admissibility of judicial proceedings, but, being destined to become 'appeal' in the case of unsuccessful outcome of the review in the administrative, necessitated a study about the delicate issue of crystallization of the action, on which are the main criticisms of doctrine. However, this was carried out by analyzing the possibility, provided for both the taxpayer and for the tax authorities to submit a proposal for mediation, which reprocess the tax claim, and in that context, a space was given to some thoughts about the real convenience for the taxpayer to take advantage of this option, in view of the subsequent judgment. Finally, we addressed the issue of lack of foresight on the part of the legislature of the automatic suspension of operation of the claimed in a pending complaint and/ or a proposal for mediation. In this respect, this shows both the main criticisms of the doctrine, that the measures developed out by the Inland Revenue by Circular no. 9/E of 19 March 2012.*

SOMMARIO: 1. I due nuovi istituti di deflazione del contenzioso tributario – 2. Cristallizzazione dell'oggetto del ricorso – 3. Proposta di mediazione – 4. Sospensione della riscossione – 5. Conclusioni.

#### *1. I due nuovi istituti di deflazione del contenzioso tributario*

Gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria sono stati introdotti nel nostro ordinamento dall'art. 17-bis del Dlgs 546/1992, aggiunto dall'articolo 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011.

Tali strumenti deflativi mirano ad "istituzionalizzare il dialogo preventivo con il contribuente", consentendo a quest'ultimo e all'Agenzia di dare vita ad un confronto diretto nell'ambito del quale sia possibile illustrarsi le reciproche ragioni prima di incardinare la lite,

e limitando così il patologico ricorso alla giustizia tributaria che, nel nostro Paese, assume dimensioni a dir poco sconcertanti, soprattutto se paragonato agli altri Stati europei.

Ogni anno, infatti, secondo i dati diffusi dall' Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>, sono in media 187.000 le controversie tributarie, di cui circa il 70% di valore inferiore a 20.000 €, a fronte delle solo 20.000 stimate in Francia<sup>2</sup>. Pressappoco simili a quelli francesi sono i numeri degli altri principali Stati europei, quali Spagna e Germania. La ragione di tale gap è da rinvenire nel fatto che tali Stati prevedono una fase amministrativa pre-contenziosa obbligatoria presso il medesimo organo che ha emanato l'atto<sup>3</sup>. Sulla base delle principali esperienze europee, dunque, anche nel nostro paese è stato recentemente introdotto uno strumento di composizione stragiudiziale delle controversie, caratterizzato da una portata generale ed obbligatoria, per realizzare una riduzione dei carichi pendenti presso le Commissioni tributarie. Tale strumento pone il contribuente e l'Amministrazione finanziaria su un piano di sostanziale parità, poiché ad entrambi viene offerta la possibilità di esporre in modo completo ed esauriente le proprie ragioni, presentando la documentazione all'uopo necessaria, e in questo modo favorisce la definizione delle liti in un momento precedente rispetto a quello dell'instaurazione del giudizio, del quale, in un certo senso, si anticipa l'esito. Prima di addentrarsi in una descrizione di quelli che sono i tratti caratteristici della mediazione tributaria appare, tuttavia, opportuno precisare che si tratta di un'arma potenzialmente a doppio taglio, dalla cui applicazione possono derivare degli enormi vantaggi in termini di economicità e rapidità, a favore sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria<sup>4</sup>, ma che al tempo stesso, è suscettibile di realizzare un'efficace azione deflattiva solo se utilizzata nel modo corretto. L'azione dell'Agenzia delle Entrate, infatti, al pari di quella del contribuente, dovrà necessariamente essere improntata ai principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza. In caso contrario, si rischierebbe addirittura un prolungamento, anziché una riduzione, dei tempi di risoluzione

---

<sup>1</sup> La legge è stata chiara nel circoscrivere l'ambito applicativo della legge ai soli atti emessi dall' Agenzia delle Entrate, escludendo dunque tutti gli atti emanati da altre Agenzie fiscali, Dogane e Territorio, nonché dagli enti locali e dagli agenti della riscossione dei tributi.

<sup>2</sup> Tali dati sono forniti da V. BUSA, Direttore centrale contenzioso dell'Agenzia delle entrate. Cfr. A. CRISCIONE, *Il fisco medierà le liti a rischio*, in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 febbraio 2012.

<sup>3</sup> Nel Regno Unito, dove ad oggi si registrano 300.000 cause pendenti, è stata recentemente introdotta la figura del Facilitatore fiscale, un dipendente della Agenzia delle Entrate il quale assume il compito di creare un ponte di comunicazione tra le parti in conflitto.

<sup>4</sup> Come specificato dal direttore Affari legali e contenzioso, V. BUSA, *"I vantaggi per il contribuente sono i tempi brevi e certi per ottenere una decisione dell'Agenzia su richieste di annullamento, rimborso e rideterminazione in sede di mediazione"*. Mentre l'aspetto positivo per l'Amministrazione finanziaria consiste nella possibilità, per le Commissioni tributarie, di concentrare il proprio lavoro sulle liti di maggior valore.

delle controversie in materia tributaria, alle quali andrebbe infatti ad aggiungersi un'inutile quanto inconcludente fase amministrativa. La nuova normativa prevede che, a partire dallo scorso 1 Aprile 2012<sup>5</sup>, il contribuente che intenda proporre un ricorso contro atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e impugnabili *ex art. 19 del Dlgs. 546/1992*<sup>6</sup>, il cui valore non superi i 20.000 euro<sup>7</sup>, è obbligato, a pena di inammissibilità, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, a presentare in via preliminare un reclamo allo stesso Ufficio che ha emanato l'atto. In caso di mancata attivazione della procedura, l'atto diviene definitivo e dunque esecutivo a tutti gli effetti.

Appare il caso di evidenziare come la circostanza che l'omessa presentazione del reclamo non comporti la semplice sospensione del giudizio con obbligo di avvio della procedura amministrativa, ma determini, invece, la conseguenza molto più grave della decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria, abbia suscitato dubbi in alcuna parte della dottrina in merito alla legittimità della norma sotto il profilo costituzionale, ricordando come la Corte Costituzionale più volte in passato abbia censurato norme che ponevano una preclusione definitiva all'azionabilità di un diritto<sup>8</sup>.

In via facoltativa il contribuente potrà inoltre presentare una proposta di mediazione, consistente nella proposta di rideterminazione dell'ammontare della pretesa, con la quale indicherà quale e quanta parte della pretesa erariale è disposto ad accettare. L'istanza dovrà indicare la direzione cui è diretta, i dati del contribuente o del legale rappresentante, l'atto impugnato e l'oggetto, nonché i motivi sui quali si fonda la domanda di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato. Ogniquale sia configurabile una tardiva proposizione, una carenza dell'oggetto, o anche l'impossibilità di ricondurre l'istanza al contribuente, il ricorso

<sup>5</sup> Al riguardo, la circolare, 19 marzo 2012, n. 9/E della Agenzia delle Entrate chiarisce che *“Per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data”, conferendo in tal modo rilevanza alla data in cui la notifica si perfeziona per il notificatario*“.

<sup>6</sup> La circolare n. 9/E attribuisce al contribuente la facoltà di proporre reclamo sia contro gli atti attraverso i quali l'Agenzia delle Entrate si sia pronunciata, formulando un diniego espresso, sia avverso il cosiddetto silenzio-rifiuto, in particolare in riferimento a quei provvedimenti con i quali viene negato il rimborso dei tributi. Si è ritenuto, in questo modo, di operare una ragionevole equiparazione tra il diniego espresso e quello tacito alla restituzione dei tributi, la quale trae giustificazione da un duplice ordine di motivazioni: in primo luogo, si osserva che entrambi i tipi di atti sono impugnabili *ex art. 19 e*, quindi, equiparati sotto il profilo della tutela giurisdizionale; in secondo luogo, si evidenzia che limitare l'ambito di operatività dell'istituto del reclamo ai soli atti di diniego espresso equivarrebbe ad attribuire all'Amministrazione il potere di influenzare le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente.

<sup>7</sup> Per la determinazione del valore della lite l'art. 17-bis, comma 3, opera un rinvio ai criteri definiti dall'art. 12, comma 5, del Dlgs 546/1992, il quale recita: *“Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*.

<sup>8</sup> G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, Corr. Trib. 12/2012, pag. 853.

verrà dichiarato inammissibile per violazione dell'art. 17-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ossia per il mancato assolvimento, da parte del contribuente, dell'obbligo di attivare la previa fase amministrativa.

L'accordo si considera concluso al momento della sottoscrizione di un atto all'interno del quale siano indicati gli importi specifici da versare e le modalità di versamento degli stessi, comprese le modalità di rateizzazione, ma la procedura di mediazione si perfeziona solo con il versamento dell'intera somma dovuta, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato nel termine di venti giorni dalla sottoscrizione, la quale costituisce, altresì, titolo per l'iscrizione a ruolo in caso di omesso versamento alle rispettive scadenze. Così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, sebbene il reclamo vada presentato alla stessa Direzione che ha emanato l'atto, il procedimento si svolge dinanzi a strutture diverse ed autonome, ossia presso gli uffici legali delle Direzioni provinciali. È stato, in proposito, osservato come è proprio nell'attribuzione all'area legale di tali funzioni che risiede la funzione di filtro con finalità conciliative propria del reclamo<sup>9</sup>, giacché tale struttura è senz'altro la più appropriata ad esprimere giudizi prognostici sui probabili esiti giudiziari della pretesa impositiva, essendo proprio quella deputata alla gestione delle controversie tributarie<sup>10</sup>. Tale scelta è senz'altro condivisibile dal momento che non vi è chi non veda come, qualora l'attività di accertamento fosse stata assegnata alla medesima struttura che ha emesso l'atto, questa si sarebbe trasformata in un vero e proprio autocontrollo, fisiologicamente caratterizzato dalla ritrosia a ritrattare ciò che è stato precedentemente posto in essere. È, infatti, *communis opinio* che la causa del fallimento di molte procedure di adesione sia da ricercare proprio nella forte commistione tra chi ha esercitato l'azione di controllo o di accertamento e chi è chiamato a rivedere l'operato dell'Amministrazione<sup>11</sup>. Nondimeno una riflessione è d'obbligo: ferme ed impregiudicate le considerazioni appena riportate, sarebbe forse stato meglio affidare il ruolo di mediatore ad una figura totalmente esterna all'Agenzia piuttosto che ad un ufficio interno. Una figura cioè che, non avendo alcun interesse in causa, sia in grado di formulare una proposta di mediazione che tenga conto in egual misura delle ragioni di entrambi i contendenti, attribuendo maggiore spazio a quegli elementi che, sulla base di una valutazione fondata su un adeguato grado di esperienza, possono facilitare il raggiungimento di un accordo. È evidente, infatti, che lo

<sup>9</sup> F. PISTOLESI, «Il reclamo e la mediazione», in Rass. trib., 2012, pag. 89

<sup>10</sup> Dello stesso avviso G. CORASANITI, «Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione», in Corr. Trib. n. 19/2012, pag. 1441

<sup>11</sup> G. SEPIO «La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo», in Corr. Trib., n. 11/2012

svolgimento del procedimento dinanzi ad un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto oggetto dell'istanza può tutto al più garantire l'imparzialità dell'organo giudicante, mentre non offre alcuna garanzia circa la terzietà dello stesso<sup>12</sup>. Tale organo, infatti, seppure non gerarchicamente subordinato a quello che ha originato l'atto contestato e pur conservando, quindi, la propria indipendenza decisionale, è pur sempre inserito all'interno della stessa struttura<sup>13</sup>.

## 2. *Cristallizzazione dell'oggetto del ricorso*

Caratteristica peculiare del reclamo, il quale deve essere proposto entro 60 giorni dalla notifica dell'atto contestato, è che questo deve contenere tutti gli elementi richiesti per il ricorso. Qualora, infatti, la procedura di mediazione non ottenga esito positivo ovvero se entro 90 giorni dalla proposizione del reclamo il contribuente non riceva notifica dell'accoglimento del medesimo, il reclamo produrrà gli effetti del ricorso, in cui si trasforma *ope legis*, ed inizieranno a decorrere i termini per la costituzione in giudizio delle parti.

Da tale circostanza discendono non poche conseguenze: il reclamo, infatti, cristallizza il *petitum* della domanda, il quale non potrà successivamente essere modificato. Dunque, la formulazione del reclamo richiede necessariamente grande attenzione e lungimiranza. Questo, infatti, non potrà limitarsi a contenere generiche contestazioni e doglianze, ma dovrà richiamare tutte le eccezioni proponibili di fronte al giudice, dal momento che la parte del provvedimento non reclamata si consolida, per effetto del mancato esercizio del potere d'impugnazione e, quindi, i vizi che non sono stati dedotti non sono più deducibili, né tanto meno rilevabili d'ufficio. Ogni argomentazione difensiva all'interno dell'eventuale fase contenziosa dovrà, pertanto, svolgersi entro i limiti dei motivi d'impugnazione già enunciati e una conseguenza su cui porre l'attenzione sarà senz'altro il necessario disvelamento, in una fase precedente al giudizio, delle strategie difensive del contribuente all'Ufficio.

La preclusione opera contestualmente anche per l'Agenzia delle Entrate. Infatti, a seguito della proposizione del reclamo, non è consentita all'Ufficio la possibilità di modificare la

<sup>12</sup> Si registrano, anzi, in dottrina, opinioni ancora più drastiche secondo le quali l'attuale procedura, presentando i caratteri tipici di un ricorso gerarchico, non è in grado di garantire né la terzietà né l'imparzialità che dovrebbero essere le prerogative principali degli organi che esercitano la funzione di mediazione. In tal senso, V. Lupo, Guida alla mediazione – Mediatore e organismi di mediazione – 4. Aspetti fiscali, Guida ai controlli fiscali, 1/5/2012, n. 2, pag. 49 e M. Conigliaro, Mediazione fiscale: una riforma a metà, Il Sole 24 ore – Norme e tributi, 16/04/2012, pag. 34.

<sup>13</sup> D'altronde, il requisito della terzietà contraddistingue l'attività giurisdizionale, non anche quella della Pubblica Amministrazione, come risulta da una lettura congiunta dell'art. 97 e 98 della Costituzione con l'art.1, comma 1, della legge n. 241/1990.

motivazione dell'atto, al di fuori dell'ipotesi in cui si ricorra all'autotutela sostitutiva, la quale verrà esercitata entro i termini decadenziali normativamente imposti per l'esercizio della funzione impositiva, attraverso l'annullamento dell'atto illegittimo e la sostituzione con altro provvedimento, privo di vizi.

E' questo uno degli aspetti più controversi del nuovo istituto del reclamo, che vede lo scontrarsi di esigenze opposte e difficilmente conciliabili tra loro: da un lato la necessità di snellire il carico delle liti fiscali la cui soluzione è devoluta agli organi della giustizia tributaria, razionalizzando l'instaurazione del contenzioso; dall'altro quella di garantire al contribuente un adeguato esercizio del proprio diritto di difesa, che subisce un'importante compressione laddove non viene concessa la possibilità di modificare le proprie richieste ed eccezioni in un momento successivo rispetto a quello della proposizione del reclamo.

### 3. *Proposta di mediazione*

Al fine conclamato di “evitare un inutile e dispendioso contenzioso” nonché “di realizzare la giusta imposizione” il comma 8 dell'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 546/1992, ha previsto la possibilità anche per l'Agenzia delle Entrate di elaborare una propria proposta di accordo da sottoporre al contribuente.

Tale possibilità potrebbe apparire in contrasto con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria di cui all'art. 53 della Costituzione<sup>14</sup>; tuttavia il legislatore ha sensibilmente limitato tale potere stabilendo che l'Amministrazione possa addivenire alla formulazione di una proposta di mediazione ogniqualvolta, pur non intendendo accogliere il reclamo, ritenga sussistere i presupposti, “avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni

<sup>14</sup> Merita senza dubbio un cenno il dibattito sorto in dottrina circa l'equilibrio tra autoritatività e consensualità nell'esercizio dell'azione impositiva. Si tratta di un dibattito che anima da molti anni le discussioni dottrinali e giurisprudenziali, originariamente incentrate sull'analisi degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale e volte a stabilire la natura costitutiva o dichiarativa degli atti impositivi, ma che recentemente hanno assunto una rinnovata importanza in ragione dell'introduzione in ambito tributario di strumenti conciliativi che mirano ad incentivare il dialogo tra Amministrazione e contribuente. La domanda dalla quale hanno preso spunto le più recenti riflessioni di autorevoli autori è la seguente: posto che il nostro sistema contributivo utilizza un criterio di riparto dell'obbligazione tributaria basato sul principio costituzionale della parità di trattamento, è possibile garantire un'equa ripartizione dei tributi, allorché si permette a Fisco e contribuente di addivenire ad un accordo circa il pagamento di un tributo di cui si contesta la fondatezza? e in quest'ottica, come si collocano i cosiddetti istituti deflattivi “premiali” ovvero quelli che consentono una riduzione della somma dovuta, a fronte della disponibilità da parte del contribuente di raggiungere un compromesso? Ebbene, la dottrina prevalente si è espressa a favore della compatibilità tra il ricorso a tali istituti deflattivi e il principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria. Si veda, tra tutti, il contributo di MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, 2000, 163, il quale argomenta tale compatibilità sulla base del fatto che gli accordi riguardanti la pretesa tributaria intervengono in una fase in cui la stessa non è ancora certa.

controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa”.

L'Agenzia delle Entrate, tenuto conto degli orientamenti giurisprudenziali consolidati della Suprema Corte di Cassazione, dovrà effettuare innanzitutto una valutazione preventiva circa le probabilità di vittoria in primo grado ed, eventualmente, dei presupposti per la prosecuzione in appello in caso di esito sfavorevole.

Qualora, invece, la Corte di Cassazione, non si sia mai pronunciata sulla questione controversa, nell'elaborare un giudizio prognostico, le strutture a ciò deputate dell'Agenzia delle Entrate, avranno riguardo all'orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente.

In secondo luogo, l'Ufficio esaminerà le questioni di fatto basandosi, sostanzialmente, sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante, tenendo a tal fine in considerazione la giurisprudenza della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che essa sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione.

Infine, a seguito della valutazione di sussistenza dei canoni precedenti, l'Ufficio legale effettuerà una valutazione relativa all'opportunità di procedere alla mediazione improntata sul principio di economicità dell'azione amministrativa di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241, il quale deve essere inteso, in questa sede, non soltanto nella sua interpretazione letterale di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti. In altre parole, tale principio di economicità, coordinandosi con i principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza, ha la funzione di orientare l'azione degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in modo tale da evitare un aggravamento della propria attività amministrativa.

Al fine di incentivare le proposte di mediazione, meramente facoltative da parte del contribuente, il legislatore tributario ha introdotto un importante incentivo: in caso di chiusura positiva della mediazione verrà sottoscritto un accordo in base al quale le sanzioni saranno ridotte al 40%; di converso sarà sanzionata la soccombenza di fronte al giudice, non solo con il pagamento delle spese di giudizio, ma anche con l'obbligo di rimborsare alla controparte *«una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento»* (art. 17-bis, comma 10).

È fatto divieto al giudice di dichiarare la compensazione delle spese tra le parti, in assenza di particolari motivi, espressamente riportati in motivazione, che giustifichino il comportamento della parte soccombente, la quale ha disatteso la proposta di mediazione.

Appare evidente l'elevato grado di persuasione che tale duplice vantaggio sarà in grado di esercitare in particolar modo su quella fascia di contribuenti che, consapevole della scarsa probabilità di ottenere una vittoria in sede giudiziale, sarà indotta a presentare una proposta di mediazione, allo scopo di circoscrivere il più possibile le conseguenze negative di un'azione processuale.

Ed è ancora in un'ottica di promozione dell'accoglimento delle proposte formulate che il legislatore tributario ha previsto, altresì, che laddove il giudice eventualmente adito a seguito del rifiuto di una proposta di mediazione formulata da una delle parti, avallasse la medesima proposta, le spese processuali potranno essere compensate anche in caso di soccombenza e, dunque, accollate alla controparte che abbia, senza giusti motivi, rifiutato la proposta di mediazione.

Per quanto l'istituto così come elaborato presenti degli indubbi profili di utilità per il contribuente, sarà opportuno per quest'ultimo effettuare alcune valutazioni relative alla convenienza di formulare o meno una proposta di mediazione.

Nel momento in cui viene formulata una proposta di mediazione, non si ha alcuna certezza che questa venga accolta, ma considerando che il reclamo così come formulato è destinato, in caso di fallimento della procedura di mediazione, a trasformarsi *ope legis* in ricorso, il contribuente che intenda opporsi all'atto sarà messo dinanzi ad una scelta delicata.

Da un lato, potrà scegliere di formulare una proposta di mediazione, la quale, in caso di esito negativo, potrebbe rivelarsi controproducente, tenuto conto dell'effetto condizionante che un documento del genere potrebbe esercitare sul giudizio del giudice, il quale sarà portato a decidere su un'istanza in cui il contribuente stesso dichiara la propria disponibilità, sebbene in molti casi parziale, ad accettare il pagamento di quanto richiesto ovvero, entro certi limiti, il metodo accertativo scelto dall'Amministrazione<sup>15</sup>, con ciò implicitamente

---

<sup>15</sup> In tema di mediazione obbligatoria nel rito civile, il legislatore al fine di evitare l'effetto di cui in parola ha previsto all'art. 10 del D.Lgs n. 28/2010, che le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento non possono essere utilizzate nel giudizio promosso a seguito dell'insuccesso del tentativo di conciliazione. La disciplina del reclamo e della mediazione fiscale, al contrario, non contempla una simile limitazione, pertanto, le dichiarazioni delle parti rappresenteranno dapprima una sorta di confessione stragiudiziale *ex art. 2735 c.c.* e, una volta che il reclamo diventi ricorso, equivarranno addirittura a una confessione giudiziale. Tuttavia è stato osservato come la mediazione tributaria presenti aspetti decisamente divergenti rispetto alla prima, la quale, innanzitutto, attiene a materie specificatamente individuate e non trova solo un limite di carattere quantitativo come nel caso dell'art. 17-*bis*. In secondo luogo, nel rito civile, diversamente da quello tributario, esiste un

riconoscendo la propria soccombenza. All'opposto, e più probabilmente, il contribuente potrebbe essere tentato di formulare un reclamo nel quale siano indicate tutte le eccezioni del caso, richiedendo un annullamento parziale o totale della pretesa, al solo fine di fornire i contenuti del ricorso in vista del futuro giudizio, senza incappare in preclusioni, ed attendere la successiva, eventuale, proposta di mediazione da parte dell'Amministrazione.

Come già evidenziato, una delle discriminanti che farebbero propendere il contribuente verso la formulazione di una proposta di mediazione consiste nella previsione di una ragionevole probabilità di vedere disattese le proprie ragioni in sede processuale. Di fronte all'ipotesi di subire la condanna al pagamento delle spese processuali, oltre che del tributo contestato, è altamente probabile che il contribuente valuti favorevolmente la possibilità di ottenere una riduzione del 40% della sanzione.

A questo proposito, un interessante spunto di riflessione può derivare dall'analisi della recente pronuncia con la quale la Corte Costituzionale il 23 ottobre 2012, in seguito alla questione di legittimità sollevata dal Tar Lazio con ordinanza di rinvio del 12 aprile 2011, ha dichiarato la illegittimità costituzionale, per eccesso di delega legislativa, del d.lgs. 4 marzo 2010, n.28, nella parte in cui ha previsto il carattere obbligatorio della mediazione civile e commerciale. Tale decisione ha suscitato immediatamente dei timori circa le ripercussioni che potranno realizzarsi sul piano pratico. Si è osservato, infatti, che eliminare l'obbligatorietà della mediazione svisciva di molto il suo effetto deflattivo, tanto che è già stata prospettata come soluzione l'emanazione di una nuova legge che preveda espressamente l'obbligatorietà della stessa. Intenzione suffragata dai dati raccolti nel periodo che va dall'entrata in vigore della disciplina ad oggi, che hanno dimostrato un buon funzionamento dell'istituto, il quale ha consentito un abbassamento del tempo medio di risoluzione delle controversie di lieve valore a soli 4 mesi. Ciò costituisce, come si diceva, uno spunto di riflessione che può estendersi anche all'ambito della mediazione tributaria e alla scelta del legislatore di renderla facoltativa, diversamente da quanto è avvenuto in ambito civile e commerciale. È naturale, infatti, chiedersi se anche nel settore della giustizia tributaria la previsione dell'obbligatorietà della mediazione non sarebbe suscettibile di produrre degli effetti positivi, consentendo all'istituto di dispiegare al meglio il suo effetto di riduzione dei

---

organo realmente terzo . Così G.SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in Corr. Trib. N 11/2012, pag. 768. Contra M. CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - il nuovo reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, n il fisco n. 31/2011, pag. 4997.*

tempi di definizione delle controversie. In realtà, sembra ragionevole pensare che tale domanda debba avere risposta negativa, in forza delle considerazioni sopra svolte, che hanno posto in evidenza i pregi e i difetti dell'istituto. In assenza di un intervento legislativo che limi gli aspetti negativi dell'istituto, appare, allo stato, opportuno lasciare al contribuente la possibilità di operare una scelta che sia basata sui criteri di convenienza già richiamati.

#### 4. *Sospensione della riscossione*

Uno degli aspetti che hanno alimentato il dibattito sui nuovi istituti della mediazione e del reclamo è la mancanza di una norma che stabilisca la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto reclamato nelle more del procedimento instaurato a seguito della presentazione dell'istanza di mediazione o del reclamo.

La ragion d'essere di tale lacuna risiede nell'applicazione per analogia della disciplina prevista per il ricorso giurisdizionale, la cui proposizione non comporta alcuna sospensione automatica dell'obbligo di pagamento, ma che attribuisce, d'altronde, al contribuente la facoltà di farne richiesta al giudice *ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992*.

Tale facoltà non può, però, essere parimenti riconosciuta a colui che faccia istanza di reclamo o di mediazione, trattandosi di due rimedi che si collocano in una fase amministrativa, e non giurisdizionale, del procedimento e che, pertanto, non prevedono la presenza di un organo terzo e imparziale cui presentare la richiesta. Ed è proprio sulla base di tale rilievo che hanno trovato fondamento le critiche di quella parte della dottrina la quale ha evidenziato come l'aver negato al contribuente la possibilità di ottenere la sospensione automatica della riscossione del tributo durante la fase che precede il ricorso equivalga sostanzialmente ad aggravarne la posizione e a pregiudicarne i diritti. Una volta avviata la procedura di mediazione, infatti, il contribuente sarà esposto al rischio di subire l'esecuzione coattiva oppure una misura cautelare o conservativa che avrà ad oggetto il pagamento di un tributo la cui legittimità non è ancora stata accertata in modo definitivo. In riferimento alla suddetta questione l'Agenzia delle Entrate ha cercato, attraverso la circolare<sup>16</sup>, di trovare una soluzione che si potrebbe definire soddisfacente a patto di un corretto esercizio dei propri poteri da parte dell'Agenzia stessa. Trattasi, infatti, di un rimedio la cui applicazione è demandata esclusivamente ad una valutazione discrezionale ed unilaterale

---

<sup>16</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare, 19 marzo 2012, n.9/E - Mediazione tributaria - Chiarimenti e istruzioni operative.

dell'Amministrazione finanziaria. In sintesi, la circolare attribuisce alla Direzione il potere di concedere la sospensione dell'obbligo di pagamento del tributo contestato qualora le eccezioni sollevate dal contribuente nell'istanza di mediazione o nel reclamo non appaiano manifestamente infondate, e lo stesso formuli, contestualmente o separatamente, un'istanza per ottenere la sospensione dell'esecuzione. Come già osservato in apertura, anche in questo caso il corretto funzionamento dei due nuovi istituti dipenderà dal rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza, andando finanche a sopperire alla mancata previsione di una norma che stabilisca la sospensione automatica dell'esecuzione ed operando come correttivo di tale lacuna. Occorre però sottolineare che l'aver disposto un rimedio di questo tipo, cioè totalmente rimesso all'arbitrio degli uffici dell'Agenzia, piuttosto che ad un organo terzo, non costituisce un'adeguata garanzia per il contribuente. Non devono, dunque, stupire le perplessità sollevate dalla dottrina prevalente in merito ad una disciplina che, pur in pendenza di una procedura stragiudiziale dal conclamato fine deflativo, espone il contribuente a misure esecutive, cautelari o conservative, con la prevedibile conseguenza di indurre quest'ultimo a preferire la strada del contenzioso piuttosto che quella della mediazione. Ed invero, la mancanza di una norma che preveda la sospensione dell'obbligo di pagamento e l'inibizione delle iniziative cautelari e conservative finché è in corso il procedimento di mediazione, la cui durata differisce necessariamente l'introduzione del processo e, quindi, l'accesso alla tutela cautelare, ha sollevato delle perplessità anche sotto un profilo costituzionale<sup>17</sup>, tanto da indurre alcuni a ritenere che, contrariamente a quanto chiarito dalla circolare ed in contrasto con la *ratio* di economia processuale dell'istituto deflativo in esame, si possa estendere anche a tale ipotesi l'interpretazione della Corte Costituzionale<sup>18</sup> che in caso analogo, relativamente ai ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio, ha affermato che è possibile depositare in Commissione Tributaria provinciale il reclamo prima del termine fissato dal comma 9 dell'art. 17 *bis* al fine di ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo<sup>19</sup>. Tale soluzione non appare, comunque, preferibile proprio perché va a vanificare gli obiettivi stessi del nuovo istituto, teso, come più

---

<sup>17</sup> Cfr C.GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in Corr. Trib. n. 11/2012, pag. 849, il quale reputa costituzionalmente illegittimo, da questo punto di vista, l'art. 17-bis.

<sup>18</sup> Corte cost. 24 luglio 1998, n. 336 in Riv. giur. trib. n. 11/1998, pag. 968, con commento di G. FERRAU'.

<sup>19</sup> Cfr F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, Corr. Trib. 19/2012, pag. 89.

volte ribadito, ad alleggerire il carico delle Commissioni tributarie. Si auspica, dunque, un intervento normativo che vada a correggere questa dimenticanza e a regolare i rapporti fra il procedimento *ex art. 17-bis*, la riscossione delle pretese impositive e l'adozione delle misure cautelari e conservative.

### 5. Conclusioni

Alla luce delle considerazioni che precedono, è possibile formulare un giudizio conclusivo sugli istituti finora analizzati.

Ciò di cui deve innanzitutto darsi atto è che la riforma operata dall'articolo 39, comma 9, del Dl n. 98/2011 ha preso le mosse dal condivisibile intento di semplificare e razionalizzare un settore della giustizia italiana nell'ambito del quale l'introduzione di uno strumento deflattivo era certamente un'esigenza sentita.

Tra i tratti positivi della disciplina sul reclamo e sulla mediazione tributaria, infatti, si annovera l'aver cercato di realizzare una situazione di parità tra Amministrazione finanziaria e contribuente, tentando, in questo modo, di far sì che il momento in cui le parti sono chiamate ad esporre le reciproche posizioni si concretizzi in un'occasione di incontro piuttosto che di scontro, valorizzando, così, il ricorso a metodi di composizione stragiudiziale delle liti ed avvicinando la giustizia tributaria italiana ai più efficienti modelli europei. Obiettivo facilmente raggiungibile se si tiene conto della duplice circostanza che la nuova disciplina attribuisce sia agli uffici dell'Agenzia che al contribuente la facoltà di formulare una proposta di mediazione e che la presentazione di tale proposta da parte di quest'ultimo è addirittura incentivata attraverso delle agevolazioni che comportano una riduzione della sanzione da pagare in caso di esito positivo della procedura.

Ciò precisato, non deve tuttavia sfuggire la presenza di alcuni aspetti che rappresentano un ostacolo al pieno dispiegarsi dell'efficacia deflattiva dei due istituti e che, pertanto, andrebbero riveduti e limati, in vista di una migliore applicazione degli stessi.

Ciò che colpisce maggiormente l'attenzione è l'aver introdotto una serie di disposizioni e preclusioni che comportano una compressione del diritto di difesa del privato.

Anzitutto, il contribuente che, esperito infruttuosamente il reclamo, voglia presentare ricorso innanzi alla Commissione tributaria, non potrà articolare le proprie difese tenendo conto di eventuali circostanze realizzatesi successivamente alla presentazione del reclamo o della proposta di mediazione (e in questo senso preme evidenziare che il fallimento di una procedura amministrativa di mediazione è senz'altro una circostanza che cambia le carte in

tavola), poiché il contenuto del ricorso dovrà necessariamente identificarsi con quello del reclamo. In secondo luogo, non esiste nessuna norma che ponga automaticamente l'istante al riparo da eventuali misure esecutive, cautelari o conservative.

In definitiva, è auspicabile un intervento legislativo che abbia come obiettivo quello di perfezionare quegli aspetti della disciplina della mediazione e del reclamo che concernono le modalità di tutela della posizione del contribuente, al fine di invogliare quest'ultimo ad optare per una soluzione stragiudiziale delle controversie tributarie.