



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

di Claudia Fava<sup>1</sup>

### Abstract

The work consists of an analysis of the institution of mediation as alternative dispute resolution, and delves into all aspects of the mediation tax introduced by Article 39 of Decree-Law n. 98/2011. Are exposed application problems, relatively to the doubts of unconstitutionality of an institute recently introduced mandatory for disputes up to € 20,000, and that comes with a clear need deflation, albeit with some limitations for acts issued by the Office of the territory.

**SOMMARIO: 1. Il fenomeno della mediazione in Italia . – 2. La mediazione tributaria. – 3. Aspetti critici della riforma.- 4. La mediazione e gli altri istituti deflativi.-5. La mediazione tributaria e gli atti emessi dagli uffici del territorio.**

### 1. Il fenomeno della mediazione in Italia.

Negli ultimi anni si è registrato un forte incremento verso l'utilizzo dei metodi alternativi di composizione delle controversie (ADR) rispetto al ricorso alla giustizia ordinaria, ciò a seguito della acclarata incapacità dello Stato di far fronte, in modo efficiente ed adeguato, alla domanda di giustizia sempre maggiore da parte della società civile che si impatta con un sistema giudiziario non in grado di garantire quella rapidità e agilità tipica della giustizia c.d. "informale".

Con la sigla ADR<sup>2</sup> si identificano, dunque, tutti i metodi stragiudiziali di risoluzione alternativa delle controversie, fra i quali emergono, per diffusione: la mediazione, la conciliazione, l'arbitrato, l'ombudsman<sup>3</sup>, la mediazione/arbitrato<sup>4</sup>, la early neutral evolution<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Ricercatore in Diritto Tributario presso Università della Calabria

<sup>2</sup> Alternative Dispute Resolution.

<sup>3</sup> Questa figura viene creata da un'istituzione o dai rappresentanti di una categoria per tutelare i loro diritti da mancanze, disfunzioni, abusi o ritardi compiuti dagli enti.

I termini “mediazione” e “conciliazione” sono spesso utilizzati come sinonimi, per essi intendendo forme di cooperazione non formali di risoluzione di controversie, tramite l'intervento di un terzo neutrale e imparziale, senza potere di decisione. In realtà la mediazione e la conciliazione si dovrebbero distinguere in base ai differenti campi di applicazione. Sarebbe pertanto preferibile riservare il termine conciliazione alle procedure riguardanti le materie civili<sup>6</sup> e commerciali, societarie<sup>7</sup>, agrarie<sup>8</sup> e di lavoro<sup>9</sup>; conservando la

<sup>4</sup> Si tratta di una procedura con cui le parti iniziano con una mediazione, decidendo preventivamente che nel caso di mancanza di accordo, il conflitto sarà comunque risolto da un arbitro con decisione vincolante per le parti.

<sup>5</sup> In questo caso le parti vengono convocate davanti ad un esperto indicato dal tribunale; questi, una volta studiato il caso prepara un pronostico sull'esito del processo e lo comunica alle parti invitandole alla conciliazione. Le parti possono rinunciare al giudizio accettando la mediazione dell'esperto.

<sup>6</sup>La mediazione civile è stata introdotta con il D. Lgs. 28/2010, in attuazione della delega conferita al Governo dall'art.60 della L. 18 giugno 2009 n.69, per la composizione dei conflitti tra soggetti privati relativi a diritti disponibili e finalizzata alla deflazione del sistema giuridico italiano rispetto al carico degli arretrati e al rischio di accumulare nuovo ritardo. La mediazione nasce con lo scopo di far addivenire le parti ad una conciliazione attraverso l'opera di un mediatore, vale a dire di un professionista qualificato e terzo, che aiuti le parti in conflitto a comporre una controversia. Il mediatore assiste le parti nella ricerca di una composizione non giudiziale del problema senza attribuire ragioni o torti, solo nel caso in cui non venga raggiunto un accordo amichevole egli può proporre una soluzione della controversia. La mediazione civile è divisa in due tipologie: mediazione obbligatoria e mediazione facoltativa. Nel primo caso la mediazione costituisce condizione di procedibilità, ossia condizione necessaria per poter avviare il processo e riguarda una serie di situazioni specificamente individuate. Nel secondo caso le parti scelgono liberamente la via della composizione stragiudiziale della lite. Tale normativa prevede che per tutti i diritti disponibili la legge prevede forme di conciliazione facoltativa; per alcune materie la mediazione è un passaggio obbligato (condizione, cioè, di procedibilità della causa); la conciliazione obbligatoria è stata costruita a due tempi: per alcune materie è partita il 20.3.2011 (diritti reali, divisioni, successioni, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto d'azienda, risarcimento del danno derivante da responsabilità medica, diffamazione a mezzo stampa, contratti assicurativi e bancari); per altre materie la conciliazione è diventata obbligatoria a partire dal 20.3.2012 e, cioè, per le controversie in materia di condominio e risarcimento del danno derivante dalla circolazione stradale. La riforma ha inteso costruire un sistema di mediazione svolta da organismi professionali e indipendenti, stabilmente destinati all'erogazione del servizio di conciliazione, caratterizzato da forme di agevolazione di carattere fiscale, con l'obbligo per gli avvocati di informare il cliente della possibilità o della obbligatorietà di utilizzo di tale istituto. Epperò la Corte Costituzionale con una recentissima sentenza la n.272 del 24 ottobre 2012 ha dichiarato incostituzionale la mediazione obbligatoria fondando la decisione su un “eccesso di delega”. Il Giudice Costituzionale sottolinea che nel nostro ordinamento il Legislatore delegato mantiene una certa autonomia decisionale nella redazione del testo normativo, ma deve attenersi alle linee guida delineate sia in maniera implicita che esplicita dal Parlamento. Ciò significa che la conformità di un decreto legislativo rispetto alle legge delega deve essere valutata anche tenendo presente le finalità perseguite con la delega ed il relativo contesto normativo. Quindi non era necessario che l'obbligatorietà della mediazione fosse espressamente inserita nella legge delega (L.69/2009), ma che si evincesse anche in maniera implicita. La Corte ha, dunque, analizzato la normativa comunitaria e nazionale nel cui ambito è nato il D.Lgs. 28/2010 per verificare la sussistenza o meno di un implicito riferimento all'obbligatorietà. Dall'esame della normativa europea (art.3, lettera a, direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008) emerge con chiarezza l'assenza di un'imposizione (in realtà neanche si consiglia) per l'adozione del modello obbligatorio, limitandosi a stabilire che resta impregiudicata la legislazione nazionale che rende il ricorso alla mediazione obbligatorio (art. 5, comma 2, della Dir. citata); per quanto riguarda la normativa nazionale, il Giudice costituzionale sottolinea come la legge delega nasce con un evidente richiamo al previgente modello della conciliazione societaria su base facoltativa. Tale circostanza avvalorava l'ipotesi che il legislatore delegante aveva in mente anche per la mediazione civile un analogo carattere facoltativo. Il denunciato eccesso di delega sussiste, dunque, in relazione al carattere obbligatorio dell'istituto di

denominazione di mediazione per le procedure quali: la mediazione familiare<sup>10</sup>, quella scolastica<sup>11</sup>, quella sociale<sup>12</sup> e quella penale<sup>13</sup>.

---

conciliazione ed alla conseguente strutturazione della procedura come condizione di procedibilità della domanda giudiziale. Al fine di porre rimedio a quanto accaduto, il Governo in data 15 giugno 2013, ha approvato il c.d. “decreto del fare” dove, tra le altre cose, viene previsto un tentativo obbligatorio di conciliazione a condizione di improcedibilità che non facendo ovviamente perno sulla delega non contravviene alle conclusioni della Consulta. Rispetto al vecchio assetto della conciliazione sono state introdotte alcune novità tra le quali segnaliamo: - l'esclusione delle liti sulla responsabilità per danno derivante dalla circolazione dei veicoli e natanti; la totale gratuità della mediazione per quei soggetti che, nella corrispondente controversia giudiziaria avrebbero avuto diritto al gratuito patrocinio; forfetizzazione e abbattimento dei costi della mediazione; riconoscimento di diritto agli avvocati della qualità di mediatori ecc. Sull'argomento cfr. A. Marcheselli, “mediazione civile e tributaria: problemi e prospettive. Come si arriva alla mediazione?”, in *Quotidiano IPSOA*, area fisco, settembre 2011; “la nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente”, in *Dir. e pratica tributaria*, 2012; F. Silla, “la mediazione civile: un nuovo strumento giuridico di gestione delle liti per una maggiore efficienza della giustizia in Italia”, in *riv. Dottori Commercialisti*, 2010, p.735; S. Viotti, “questioni di legittimità costituzionale sulla mediazione civile e commerciale”, in *Giur. Di merito*, 2011, pag.1944.

<sup>7</sup> Nell'ambito della riforma del diritto societario il governo è stato chiamato a prevedere forme di conciliazione delle controversie civili in materia societaria dinanzi ad organismi istituiti da enti privati che diano garanzia di efficienza e serietà e che siano iscritti in un apposito registro tenuto presso il ministero di Giustizia, ciò in base all'art. 12 della L. 366/2001, cui è stata data attuazione attraverso l'introduzione degli artt. 38, 39 e 40 del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n.5. Per poter accedere alla conciliazione in questa materia la stessa dovrà essere prevista con l'introduzione di un'apposita clausola all'interno dei contratti, degli atti costitutivi e degli statuti; oppure si dà la possibilità alle parti di presentare o singolarmente o congiuntamente domanda di conciliazione presso un organismo pubblico o privato.

<sup>8</sup> Disciplinata dall'art.46 L. 3 maggio 1982 n. 203.

<sup>9</sup> Nel processo del lavoro questa procedura è prevista e disciplinata dall'art. 420 c.p.c., e si aggiunge alla conciliazione stragiudiziale delle stesse controversie, disciplinata dagli artt. 410 e segg del c.p.c.

<sup>10</sup> L'attività di mediazione familiare è un intervento rivolto alle coppie ed è finalizzato a riorganizzare le relazioni familiari in presenza di una volontà di separazione o di divorzio.

Attualmente la mediazione familiare non è una professione regolamentata, non esiste cioè un albo né un ordine professionale, è solitamente praticata da figure professionali già esistenti (avvocati, psicologi, assistenti sociali). Recentemente la L. n. 54/2006, modificando l'art. 155 del cod.civ. ha introdotto alcuni importanti aspetti legali per la mediazione familiare con l'introduzione dell'istituto dell'affido condiviso.

<sup>11</sup>La mediazione scolastica si pone come obiettivo quello di far conoscere ai ragazzi una modalità alternativa alla fuga e all'aggressione; aiuta a comprendere che i comportamenti devianti rappresentano una violazione di regole che spesso provoca sofferenza nell'altro. In Italia esistono unicamente alcuni “laboratori di mediazione scolastica” promossi da enti pubblici o privati, non esiste alcuna regolamentazione in materia.

<sup>12</sup>La mediazione sociale offre uno spazio di accoglienza alle situazioni di microconflittualità urbana provocate dalla diversità di appartenenza professionale, culturale, generazionale e razziale. Anche in questo caso non è prevista alcuna regolamentazione legislativa.

<sup>13</sup>Con il termine mediazione ci si riferisce ad una esperienza, alternativa e parallela alla tradizionale composizione dei conflitti nell'ambito del processo penale, attraverso la quale vittima e autore di unreato compongono o tentano di ricomporre la lacerazione aperta dall'illecito con l'ausilio di un mediatore, confrontandosi e discutendo di modalità ed effetti dell'accaduto sull'uno e sull'altro. A tal proposito cfr. G. Mannozi, “Giustizia riparativa e diritto penale. Alternativa o complementarietà?” in AA. VV., *Pena, riparazione e riconciliazione, diritto penale e giustizia ripartiva nello scenario del terzo millennio*, Como, 2006. Gli spazi normativi in cui si realizzano le esperienze di mediazione penale minorile si individuano nel codice di riferimento per i minorenni (DPR 448/88) e, più precisamente, nell'ambito delle indagini preliminari (art.9) durante l'udienza preliminare o nel dibattimento (art.27), nell'attuazione della sospensione del processo e

Attesa la ricchezza e la varietà di forme che l'esperienza conciliativa assume, cerchiamo di individuare gli aspetti comuni e costanti di tale fenomeno: due o più soggetti protagonisti di un conflitto su diritti, tentano – dinanzi ad un terzo investito di un compito di mediazione/cooperazione – di trovare una soluzione concordata della lite, registrando al termine di questa fase, o la composizione consensuale del conflitto o il mancato accordo<sup>14</sup>.

La Dottrina che si è occupata di analizzare tale istituto<sup>15</sup>, concorda nel qualificarla come composta da una serie di negozi suscettibili di essere utilizzati per definire un conflitto giuridico. Tali negozi sono comunemente individuati nella transazione, nella rinuncia di una parte della propria pretesa e nel riconoscimento dell'altrui pretesa. Epperò questi elementi da soli non sono sufficienti a dar vita alla conciliazione intesa come atto negoziale, sono necessari, infatti, degli elementi ulteriori quali: il procedimento e la presenza dell'organo conciliativo.

Si parla di procedimento in quanto non si può prescindere, per parlare di conciliazione, di un meccanismo procedurale che preveda la convocazione delle parti in una sede istituzionale, lo svolgimento di un confronto diretto al componimento della controversia davanti ad un organo designato, ed anche le regole procedurali dirette a conferire regolarità formale, certezza ed efficacia legale all'eventuale atto conciliativo.

A seconda del tipo di procedimento, poi, la presenza del conciliatore non è necessariamente una presenza propositiva potendosi prevedere anche una funzione limitata alla garanzia e al controllo.

Possiamo inoltre certamente affermare che le procedure previste per le ADR non diminuiscono l'autonomia delle parti in conflitto alle quali – e solo ad esse – spetta di assumere la decisione se comporre la lite o proseguire nella stessa.

Sulla struttura base del fenomeno della conciliazione, si innestano delle peculiarità che attribuiscono ai vari istituti di mediazione/conciliazione presenti nell'ordinamento giuridico, una propria e concreta fisionomia dando luogo ad una pluralità di modelli caratterizzati da notevoli differenze.

---

messa alla prova (art.28) nell'applicazione delle sanzioni sostitutive della semidetenzione o della libertà controllata.

<sup>14</sup> Cfr. V. Villani, Enc. Giur. Treccani, v. Conciliazione, vol VII, Roma, 1988.

<sup>15</sup> Cfr., F.Santoro Passarelli, La Transazione, Napoli, 1975; G. Giugni, La conciliazione collettiva dei conflitti giuridici di lavoro, in Dir. Econ., 1959, pag. 832 e ss; G. De Stefano, Contributo alla dottrina del componimento processuale, Milano, 1959.

Tali differenze riguardano prima di tutto i soggetti abilitati a svolgere la funzione conciliativa: organi giurisdizionali (conciliazione giudiziaria<sup>16</sup>), organi amministrativi, soggetti collettivi, enti e soggetti privati che abbiano, in base alla legge, acquisito tale qualifica<sup>17</sup>.

In forma diversificata risulta poi individuata la relazione tra la conciliazione e la tutela giurisdizionale: il tentativo di conciliazione può essere costruito o come parte integrante del processo, oppure come autonomo procedimento, destinato a svolgersi prima del processo, a volte ancora rimesso integralmente alla libera iniziativa delle parti in conflitto e a volte necessario per poter proporre l'azione in sede giudiziaria.

In effetti si suole distinguere tra una conciliazione facoltativa – quando il tentativo deriva da una spontanea determinazione della parti o del giudice chiamato a decidere di una controversia – e una conciliazione obbligatoria – nella ipotesi in cui la parte ha l'onere di promuovere il tentativo di composizione a pena di improponibilità o improcedibilità della sua domanda giudiziale o nella ipotesi in cui sia previsto a carico del giudice competente il tentativo di conciliazione prima della trattazione della controversia -.

Altro elemento comune alla conciliazione è rappresentato dal fatto che la risoluzione della controversia in via negoziale presuppone che la stessa riguardi esclusivamente diritti disponibili, intendendo per essi il diritto rispetto al quale l'ordinamento riconosce effetti alla volontà delle parti<sup>18</sup>.

La risoluzione autonoma della controversia ha una debolezza strutturale che è quella di richiedere che le parti raggiungano un accordo sul contenuto dell'atto che la controversia risolve, in quanto laddove l'accordo non venga raggiunto lo strumento non può conseguire il suo scopo<sup>19</sup>; e due rilevanti vantaggi rappresentati dal fatto che, da un lato, le parti possono decidere liberamente con la conseguenza che la soluzione adottata potrà avere anche un contenuto atipico (cosa assolutamente impensabile qualora l'atto provenga da un giudice o da un arbitro); e la piena soddisfazione delle stesse.

<sup>16</sup> La ricerca di soluzioni concordate delle liti è un'attività che non si svolge solo in una fase precedente al processo ma, nel processo stesso, trova un momento di sistematico e significativo svolgimento su impulso del magistrato che agisce come un conciliatore. Nel processo civile ordinario, dunque, il giudice che tratta la causa nelle prima udienza tenta di conciliare le parti.

<sup>17</sup>Cfr D. Lgs. n. 28/2010.

<sup>18</sup> Cfr. G. De Stefano, Contributo alla dottrina del componimento processuale, Milano, 1959; C.A. Nicoletti, La conciliazione nel processo civile, Milano, 1963; F. Lancellotti, Conciliazione delle parti, in Enc. Giur. V. VII, Milano 1961.

<sup>19</sup> Al contrario la decisione di un giudice o di un arbitro fondato sul potere autoritativo-pubblicistico dello Stato, raggiunge sempre il suo scopo. Cfr. F.P. Luiso, V. La conciliazione, in Enc. Giur. V. III, Milano, 2007.

## 2.La mediazione tributaria

La mediazione tributaria obbligatoria è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 39, co.9, del D.L. n. 98/2011 che ha inserito l'art. 17 bis nel D.Lgs. n.546/1992<sup>20</sup>. Secondo buona parte della dottrina<sup>21</sup> tale intervento legislativo manifesterebbe la volontà del legislatore di avvicinare il processo tributario a quello civile, estendendo alla materia tributaria gli obiettivi contenuti nella Direttiva CE del 21 maggio 2008 n. 52 (2008/52/CE), nella quale si invitano gli Stati a modificare l'approccio nei riguardi della giustizia civile, prevedendo l'introduzione di istituti diretti a definire velocemente e preventivamente le liti. La direttiva citata esclude la sua applicabilità alla materia tributaria a causa della "indisponibilità" dei diritti in gioco; tale limitazione viene superata, come vedremo, configurando un potere di disposizione in capo all'amministrazione finanziaria alla presenza di determinati presupposti. In fatto non può negarsi che il legislatore ha introdotto l'ennesimo strumento deflattivo. Il reclamo-mediazione, infatti, si aggiunge agli strumenti già esistenti quali l'autotutela, il concordato e la conciliazione appare diretto a tentare di evitare il contenzioso, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e, dunque, dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio, e non piuttosto un vero tentativo di risolvere fuori dalle aule giudiziarie le controversie con i cittadini. Al fine di poter attribuire un senso logico e una ragion d'essere a tale istituto non si può però prescindere dal fare una riflessione. Partendo dal presupposto che l'Italia è oggettivamente un paese disorganizzato, dove non esiste una amministrazione pubblica efficiente, ma piuttosto una amministrazione che demanda, ove possibile, sempre ad altri ogni decisione che presupponga una valutazione, che non è incline ad assumersi delle responsabilità, che è refrattaria ad accettare il fatto che la tassazione è e deve essere "valutativa" e che non potrà mai esistere un programma inserito in un p.c. valido per individuare la tassazione di ciascun contribuente: sia che lo si chiami studio di settore, redditometro o spesometro; potremmo spingerci nel considerare questa novità legislativa come una presa d'atto del fallimento di un sistema e, contemporaneamente, la comprensione che l'unica strada che può garantire un cambiamento è quella della soluzione amministrativa.

<sup>20</sup> Cfr. M. Basilavecchia, "Contributo unificato, reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti", in *Corr. Trib.*, n.31, 2011, pag. 2491 e ss.

<sup>21</sup> Cfr. G. Corasaniti, Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, *CEDAM*, 2013, pag.65; V. Ficari, Brevi note sulla mediazione fiscale, in *Boll. Trib.*, 2012, pag.1364; A. Giovannini, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. Trib.*, 2013, pag.58; F. Pistolesi, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 2012, pag.65; A. Turchi, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 2012, 898.

In quest'ottica, la mediazione consentirebbe di affrontare le problematiche del rapporto tributario sulla base del dialogo con il contribuente, secondo una logica diretta a ricercare soluzioni legittime e trasparenti. Scopo dell'istituto sarebbe, dunque, quello di rimuovere con immediatezza gli eventuali profili di illegittimità e infondatezza degli atti, evitando una parte del contenzioso e migliorando la qualità dell'azione amministrativa.

Quanto agli aspetti operativi, possiamo sinteticamente dire che la mediazione tributaria può essere applicata unicamente alle controversie di valore non superiore a € 20.000,00<sup>22</sup>, relative a tutti gli atti impugnabili ex art.19 del D. Lgs. n. 546/92, emessi esclusivamente dall'Agenzia delle Entrate<sup>23</sup> e notificati a partire dal 1 aprile 2012; che possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto della restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, co.2 del D. Lgs. n. 546/92);e che è esclusa per le controversie in materia di recupero di aiuti di stato.

Alla mediazione tributaria non si applica l'istituto della conciliazione giudiziale, ma solo le disposizioni, per quanto compatibili, di cui all'art. 48 del D. lgs. n. 546/92. L'atto contenente sia il ricorso che l'istanza di mediazione deve essere notificato alla direzione regionale o provinciale o al centro operativo dell'Agenzia delle Entrate competenti, con le modalità e nel termine previsto per il ricorso.

La legittimazione attiva spetta al soggetto destinatario del provvedimento e della relativa notifica. Se più contribuenti sono destinatari di un medesimo atto, non è esclusa la possibilità di presentare un reclamo collettivo e, di conseguenza, in caso di esito negativo, un

<sup>22</sup> Cfr. M. Busco, "L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi ,soggettivi e quantitativi", in Corr. Trib. N.10/2012, pag. 704 e ss. Se l'atto reclamato è relativo a più tributi il limite € 20.000,00 deve essere accertato facendo riferimento alla somma dei tributi accertati, sicchè il reclamo non è esperibile qualora l'avviso di accertamento abbia ad oggetto più tributi che, singolarmente, non superano detto limite, ma lo superano nel loro insieme.

E', poi, possibile presentare ricorso cumulativo riguardante più provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate o più fattispecie di silenzio rifiuto di rimborso, alle sole condizioni che sia rispettata la soglia dei 20.000,00 euro. Non è, quindi, possibile presentare reclamo cumulativo contro più provvedimenti di valore unitario inferiore a 20.000,00, ma di valore complessivo superiore a detto limite.

<sup>23</sup> L'espressione "atti emessi dall'Agenzia delle entrate", attesa la sua genericità, dovrebbe ricomprendere tutti gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni Tributarie, quindi tutti gli atti impositivi (accertamenti), quelli sanzionatori, gli atti della riscossione, il diniego di rimborso o di revoca delle agevolazioni fiscali, il rigetto della domanda di definizione agevolata e, anche, le cartelle di pagamento (queste, pur essendo provenienti dall'agente della riscossione, visto che da esse si ricava la notizia sul ruolo, devono essere soggette a reclamo, pur se in via di estinzione, in quanto sostituite dagli avvisi di accertamento esecutivi), e il rifiuto tacito di rimborso. Sull'argomento cfr. A. Guidara, D. Stevanato, R. Lupi, in Dialoghi Trib., n.1/2012, pag.93 e ss; M. Basilavecchia, "Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti, in Corr. Trib. N.3/2011, pagg. 2494 e ss; Glendi, "Nuova chiusura delle liti pendenti tra specificazione della vecchia disciplina e futura mediazione fiscale, Ed. Corr. Trib. N.43/2011 pag.3575.

unico ricorso innanzi alla commissione competente. Autorevole dottrina<sup>24</sup> rileva come nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, se i soggetti passivi sono destinatari dello stesso provvedimento, l'unicità dell'atto non crea problemi né nella determinazione del valore della lite né eventualmente nella presentazione di un unico reclamo e di un unico ricorso. Se, al contrario, i provvedimenti sono distinti ( ad es. avviso unitario alla società e avvisi singoli per i soci) c'è il rischio di decisioni divergenti. La citata circolare dell'Agenzia dispone a proposito, che nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti e che il socio può mediare indipendentemente dalla decisione adottata dalla società; se, invece, è la società a concludere la mediazione, l'ufficio non può non tenerla presente nel rideterminare la posizione del socio. Tale valutazione non appare condivisibile in quanto sembrerebbe opportuno trattare unitamente e in maniera conforme la posizione dei soci e della società, anche per non violare i fondamentali principi di giustizia ed equità.

L'istruttoria è attribuita ad apposite strutture rappresentate dagli uffici legali istituiti presso ciascuna Direzione Regionale o provinciale. Il reclamo, destinato a produrre gli effetti del ricorso deve essere presentato tenendo presente tutte le disposizioni che regolano la presentazione dell'atto introduttivo: stessi motivi, stesso oggetto, stessa sottoscrizione del difensore e così via<sup>25</sup>; l'atto può contenere, inoltre, una motivata e documentata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione, da parte dell'ufficio e del contribuente e si perfeziona con il versamento entro 20 giorni dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo<sup>26</sup>. Qualora si registri il mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, ai sensi dell'art. 48 co. 3 bis, l'agenzia provvede alla iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

<sup>24</sup> A. Turchi, "Reclamo e mediazione nel processo tributario", in *Rass. Tributaria*, n.4/2012, pag.898 ess.

<sup>25</sup> Cfr. M. Basilavecchia, "Dal reclamo al processo", in *Corr. Trib.*, n.12 del 2012, pag. 841 e ss.

<sup>26</sup> Nessuna conseguenza negativa si dovrebbe verificare nell'ipotesi in cui, avendo versato un importo lievemente inferiore al dovuto o con un lieve ritardo, il contribuente sani la violazione e l'ufficio valuti l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo presente la finalità deflativa dell'istituto.

Più difficile è l'ipotesi per cui il contribuente non versi nei 20 giorni le somme dovute provocando così il non perfezionamento dell'accordo.

La circolare n.9/E del 2012 ritiene che il mancato pagamento nei termini determini la conversione del reclamo in ricorso; con ciò intendendo che il termine "conclusa" equivalga al termine "perfezionata". Parte della dottrina ritiene, al contrario, che la mediazione si "concluda" per effetto del semplice accordo tra le parti e si perfezioni a seguito del pagamento, con la conseguente definitività del provvedimento reclamato e la preclusione, quindi, della tutela giurisdizionale.

Nell'ipotesi in cui l'ufficio non accolga il reclamo e/o la richiesta di mediazione, è la sessa Agenzia che può proporre una mediazione tenuto presente "l'interesse della questione, il grado di sostenibilità della pretesa e il principio di economicità" che deve sostenere l'azione dell'amministrazione finanziaria<sup>27</sup>.

Trascorsi 90 giorni dal ricevimento dell'istanza senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche se parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di trenta giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente. A tal proposito occorre precisare che la legge di stabilità appena votata ha apportato alcune modifiche alla normativa della mediazione tributaria; relativamente ai termini è stato stabilito che al computo del termine dei 90 giorni entro cui si deve chiudere la procedura di mediazione, si applicano le disposizioni sui termini processuali con la conseguenza che, tra le altre cose, sarà soggetto alla sospensione feriale che decorre dal primo agosto al quindici settembre di ogni anno.

La costituzione avviene con il deposito presso la CTP, del ricorso con l'istanza, con le stesse modalità previste per il ricorso non preceduto da mediazione tributaria obbligatoria. Se il procedimento di mediazione si conclude con esito negativo, nell'eventuale giudizio successivo, la parte soccombente è condannata a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese medesime, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione. La commissione 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 rifiutare la proposta di mediazione<sup>28</sup>.

Dagli altri istituti deflativi la mediazione si differenzia per il carattere generale e obbligatorio. A differenza dell'accertamento con adesione, la mediazione opera in relazione a tutti gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle entrate, compresi i dinieghi espressi o taciti di rimborso e le iscrizioni a ruolo, imponendo il riesame dell'atto alla luce dei motivi di ricorso,

---

<sup>27</sup> A tal proposito occorre ricordare che l'art.39 co.1 del D.L. n.98/2011 ha esteso "ai rappresentanti dell'Ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo" l'applicazione dell'art. 29 co. 7 del D.L. n.78/2010 secondo cui la responsabilità contabile, di cui all'art.1 co.1 L.n.20/1994 è limitata al dolo.L'amministrazione dovrà anche motivare le ragioni per cui esclude la possibilità di mediare, perché potrà essere condannata al pagamento delle spese processuali qualora risulti soccombente nel successivo giudizio. Non è escluso, inoltre, che il funzionario potrà essere chiamato a rispondere dei danni subiti dal contribuente, per non aver esercitato il dovere di autotutela. Cfr. F. Pistolesi, "Il reclamo e la mediazione nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, n.1/2012, pagg.65 e ss.

<sup>28</sup> Cfr. A. Guidara, D. Stefanato, R. Lupi, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi tributari*, n.1/2012 pag.92 e ss.

che possono essere diversi dalle questioni trattate in sede di accertamento con adesione (ad esempio la regolare notificazione o la motivazione dell'atto di accertamento).

Il carattere obbligatorio riguarda entrambe le parti in quanto da un lato il contribuente che intende impugnare l'atto deve presentare l'istanza a pena di inammissibilità del ricorso; dall'altro l'ufficio è tenuto ad esaminare l'istanza e a deciderla in maniera espressa.

Dall'analisi fin qui effettuata appare evidente la differenza tra la mediazione civile e quella tributaria<sup>29</sup>.

Un primo elemento riguarda la circostanza che la mediazione tributaria a differenza di quella civile viene presentata e decisa da organi dell'amministrazione finanziaria, tale procedimento, dunque, non si svolge innanzi ad un soggetto "terzo e imparziale"; in secondo luogo le cause devolute alla mediazione in diritto tributario vengono individuate esclusivamente per valore e non per materia come avviene nella mediazione civile; in più, per come già detto, nelle materie civili la mediazione è esclusa per le controversie vertenti su diritti indisponibili; inoltre, a differenza di quella civile la mediazione tributaria esclude la conciliazione giudiziale. Altro tratto distintivo è costituito dal fatto che la domanda di mediazione civile, restando fermo l'oggetto della domanda, si svolge in una forma più semplificata e, soprattutto, la richiesta di mediazione non si trasforma in atto introduttivo del giudizio, come previsto dal legislatore nella mediazione tributaria;<sup>30</sup> infine, il mancato esperimento della mediazione, in sede civile ha come conseguenza la improcedibilità della domanda; in sede tributaria provoca – la ben più grave sanzione – della inammissibilità del ricorso. Come avremo modo di specificare nel corso della trattazione su questo aspetto il legislatore è intervenuto con l'approvazione della sopra menzionata legge di stabilità.

A parere della Agenzia delle Entrate<sup>31</sup> l'introduzione di tale normativa sarebbe ispirata a quanto già avviene in altri Paesi europei.

In Francia, l'accesso alla tutela giurisdizionale sarebbe condizionata da una "pregiudiziale amministrativa" peraltro obbligatoria, da esplicitare al cospetto del medesimo ufficio che ha emanato l'atto a cui si chiede, eventualmente, la sospensione della riscossione. Nei sei mesi successivi alla presentazione dell'istanza di riesame del contribuente, l'Amministrazione può:

<sup>29</sup> Cfr. P. Coppola, "Il reclamo e la mediazione tributaria e il diritto di azione", in *Innovazione e Diritto*, 2012.

<sup>30</sup> Cfr. F. Pistolesi, "Il reclamo e la mediazione nel processo tributario", in *Rass. Trib.*, n.1/2012, pag.65 e ss.

<sup>31</sup> Cfr. V. Busa, "Le nuove prospettive della mediazione tributaria" in *Il Fisco*, [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it) dell' 8.10.2012.

- rispondere entro trenta giorni; il contribuente insoddisfatto della risposta può chiedere che il suo caso sia posto all'attenzione del capo dell'ufficio che ha l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente sperando un tentativo di conciliazione (che statisticamente ha esito positivo nella maggior parte dei casi); nel caso in cui il tentativo di conciliazione abbia esito negativo il contribuente può presentare un ricorso gerarchico;
- non rispondere, in questo caso l'istanza si intende rigettata, con la conseguente possibilità per il contribuente di presentare ricorso al CSI (comitato dipartimentale delle imposte dirette e delle tasse) organo imparziale e competente a pronunciarsi solo nel merito; oppure presentare ricorso giurisdizionale.

In Spagna sarebbe previsto una sorta di ricorso gerarchico – facoltativo - promosso dal contribuente con apposita istanza da presentare allo stesso organo che ha emanato l'atto; in alternativa il contribuente deve presentare ricorso alle Corti economico-amministrative (organi indipendenti specializzati in materia tributaria) prima di poter presentare ricorso giurisdizionale.

In Germania sarebbe previsto un procedimento simile alla nostra autotutela dove possono essere fatti valere sia vizi di merito che di legittimità dell'atto. Tale procedimento amministrativo sarebbe pregiudiziale al ricorso da instaurare di fronte alla stessa autorità emanante.

Quando l'amministrazione finanziaria fa riferimento agli altri Paesi europei, ha ragione e torto nello stesso tempo.

Ha torto, perché un istituto così concepito non trova rispondenza in nessun altro Paese; ha ragione perché nei Paesi europei a noi più vicini, il rapporto tra fisco e contribuente non è di tipo processualistico ma è amministrativo. Questo comporta che i conflitti tributari trovano la loro normale risoluzione in sede amministrativa, dunque sul proficuo colloquio tra contribuente e amministrazione finanziaria e solo eccezionalmente si ricorre alla tutela giurisdizionale.

Appare evidente che occorra un radicale cambiamento di mentalità da parte dell'amministrazione, che passa attraverso un recupero di autorevolezza e responsabilità, che non può essere disgiunto da una seria lotta al fenomeno della corruzione. Una ipotesi di soluzione, verso un sistema nuovo, potrebbe essere rappresentato dall'applicazione del principio della trasparenza e, cioè, attraverso la pubblicazione di tutti gli accertamenti con adesione, di tutte le mediazioni e così via, cosicché il controllo reciproco potrebbe evidenziare ed eliminare talune criticità.

### 3. Aspetti critici della riforma.

Innanzitutto la collocazione della norma non è sembrata opportuna visto che l'istituto introdotto, descrivendo un procedimento che precede la presentazione del ricorso davanti la commissione tributaria, probabilmente avrebbe trovato più esatta collocazione all'inizio del capitolo I del titolo II, relativo proprio all'introduzione del giudizio di primo grado<sup>32</sup>.

Pur non volendo dubitare delle buone intenzioni del legislatore, la normativa relativa alla mediazione tributaria pone diversi dubbi interpretativi e profili di illegittimità.

Poco felice appare l'attribuzione del "nomen" all'istituto che stiamo esaminando. In effetti il riferimento alla mediazione, nella procedura ex art. 17 bis, non appare appropriato in quanto quella tributaria non ha le caratteristiche tipiche della mediazione anche tenendo presente le varianti all'istituto che abbiamo cercato di descrivere in premessa. L'organismo di mediazione non è terzo ma parte della potenziale controversia e, conseguentemente, non si capisce come possa essere garantita una reale autonomia e indipendenza nel giudizio volto a sindacare i contenuti dell'atto in contestazione; i diritti oggetto della mediazione sono "indisponibili"; ed infine la richiesta di mediazione tributaria coincide esattamente con il ricorso; l'atto deve dunque essere completo, in modo da non escludere alcun elemento utile per la difesa, violando probabilmente l'art. 24 della Costituzione, atteso che il contribuente è costretto, in un momento che è precedente alla causa, ad anticipare le linee difensive ad a rimanerne vincolato<sup>33</sup>.

Quanto alla inammissibilità del ricorso non preceduta dalla presentazione del reclamo e la conseguente decadenza del contribuente dal diritto di ricorrere, tale disposizione sembrerebbe in contrasto con talune pronunce della Corte Costituzionale, che ha dichiarato la illegittimità costituzionale di previsioni normative che, subordinavano la proposizione della domanda giurisdizionale ad un previo ricorso amministrativo<sup>34</sup>; chiarendo che la compressione del diritto di difesa deve essere bilanciata dall'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia, riservandosi il potere di verificare caso per caso l'adeguatezza della soluzione adottata in relazione allo scopo perseguito. Ed è stato precisato ulteriormente che pur di fronte a fatti di utilità generale il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela eccessivamente difficoltosa, in conformità con

---

<sup>32</sup> P. Coppola, "Il reclamo e la mediazione tributaria e il diritto di azione", in *Innovazione e Diritto*, 2012.

<sup>33</sup> Cfr. C. Di Pietro, "la mediazione tributaria. Luci ed ombre", in *Innovazione e Diritto*, 2012.

<sup>34</sup> Cfr. Corte Cost. sen. N. 62 del 12.3.1998; TAR Lazio ord. N. 3202/2011.

gli artt. 24 e 113 della Costituzione<sup>35</sup>. Il Legislatore facendo propri i dubbi interpretativi provenienti sia dalla dottrina che da alcune Commissioni tributarie che ne avevano sollevato la legittimità costituzionale, è intervenuto sul punto modificando, in sede di approvazione della legge di stabilità 2013, il co.2 dell'art. 17 bis del decreto legislativo 546/92. Con tale intervento la presentazione del reclamo diventa condizione di procedibilità del ricorso e non più di inammissibilità dell'impugnazione. Una volta rilevata dal giudice o dall'agenzia delle entrate tale mancanza, il presidente della commissione dovrà rinviare la trattazione della causa per permettere alle parti di procedere con la mediazione. Unico problema è che tale modifica sarebbe applicabile solo agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla sua entrata in vigore, con la conseguenza che la disciplina precedente rimarrebbe applicabile ai processi tributari instaurati prima della modifica e su cui incombe, dunque, il rischio di inammissibilità.

Altro aspetto problematico riguarda le spese processuali.

La normativa sulla mediazione prevede che il contribuente ha l'obbligo di farsi assistere da un professionista abilitato qualora il valore della controversia superi il limite previsto dall'art. 12 co.5 D.Lgs 546/92, con un evidente aggravio di costi a suo carico.

Ciò crea un indubbio vantaggio per l'ufficio che, in relazione alle difese contenute nel reclamo ha la possibilità di valutare le probabilità di soccombenza in un eventuale giudizio e, accogliere così, la proposta di mediazione evitando la soccombenza delle spese nel giudizio, spese che restano a carico del contribuente anche in ipotesi di accoglimento delle richieste. La mancata previsione di una norma che preveda che le spese siano poste a carico dell'ufficio nelle ipotesi in cui l'Ente decida di annullare o ritirare l'atto impugnato solleva dubbi di incostituzionalità<sup>36</sup>.

Nell'ipotesi di mancato accoglimento del reclamo totalmente o parzialmente, la parte potrà rivolgersi alla CTP che, in caso di accoglimento del ricorso, potrà riconoscergli le spese sostenute per il difensore anche nella fase amministrativa.

E'previsto inoltre che, per la parte soccombente – sia esso contribuente o amministrazione finanziaria – le spese siano maggiorate del 50% a titolo di rimborso per quanto sostenuto nella procedura di reclamo. Per compensare le spese il giudice dovrà accertare valide ragioni per la parte che abbia rifiutato la proposta di mediazione.

---

<sup>35</sup> Cfr. Corte Cost. Se. n.15 del 18.1.1991, in Foro It. n.1/1991, pag.3060.

<sup>36</sup> Cfr. Corte Cost. sen. N. 274 del 12 luglio 2005; G. Marini, op.,cit.; F. Di Domenico, "L'accoglimento del reclamo, il conseguente ritiro dell'atto e il regime delle spese processuali", in Dialoghi Trib., n.3/2012.

Inoltre, il legislatore, nel considerare uno slittamento di 90 giorni per l'instaurazione del giudizio innanzi alla CTP, avrebbe dovuto prevedere, per un periodo corrispondente, la sospensione della riscossione delle somme dovute in via provvisoria<sup>37</sup>. A parte i profili di incostituzionalità per violazione dell'art.24 Cost.<sup>38</sup>, è la stessa A.F. che, nella Cir.n.9/E del 2012, prendendo coscienza del problema, prospetta la possibilità di chiederne la sospensione. Diverse sono state le soluzioni individuate dalla dottrina. Si va dalla richiesta di abolizione in toto della riscossione provvisoria dei tributi accertati<sup>39</sup>; alla ipotesi di differire l'affidamento degli atti impositivi all'agente della riscossione al momento del fallimento della mediazione<sup>40</sup>; alla previsione di poter presentare, con mediazione pendente, al giudice la richiesta di sospensiva<sup>41</sup>. Anche su questo punto il Legislatore è intervenuto, con la legge di stabilità, introducendo il comma 9 bis, con il quale viene, appunto, introdotta la sospensione della riscossione sino alla data da cui decorrono i termini per la costituzione in giudizio del contribuente. Nella disciplina previgente, come abbiamo avuto modo di vedere, il termine

<sup>37</sup> L'Autore circoscrive il problema agli atti immediatamente suscettibili, sia pure pro quota, di legittimare un'aggressione patrimoniale ovvero misure cautelari o conservative. Si potrebbe verificare nel caso di riscossione delle imposte in base a ruolo, che nelle more della pendenza del reclamo, intervenga l'iscrizione provvisoria a ruolo pro quota; essendo un simile comportamento contrario alla ratio dell'istituto della mediazione, si deve concludere nel senso di ritenere legittima l'iscrizione a ruolo solo a seguito del decorso dei 90 giorni e degli ulteriori 20, concessi al contribuente per aderire, pagando, all'eventuale proposta di mediazione dell'ufficio o, ancora, del più breve termine in cui è intervenuto il rigetto del reclamo. Lo stesso vale, anche se il discorso è più complesso, per le imposte riscosse in base ad accertamento esecutivo di cui all'art.29 D.L. n. 78/2010. In questo caso il dover ricorrere all'istituto della mediazione comporta un ritardo nella richiesta di tutela cautelare nei confronti di un atto idoneo a legittimare misure cautelari e/o conservative o atti espropriativi (in questo ultimo caso l'esecuzione forzata rimane sospesa per 180 giorni successivi all'affidamento all'agente di riscossione), e nelle ipotesi di ruolo formato in base alla liquidazione ex art. 36 bis del DPR 600/73 e 54 bis del DPR 633/72, o in base al controllo formale ex art 36 ter del DPR 600/73; in questo caso la riscossione è per l'intero e non è frazionata ed è già affidata all'agente della riscossione, pertanto i danni che potrebbe subire il contribuente sono ancora più evidenti.

<sup>38</sup> Cfr. G. Marini, Profili Costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. Trib.*, n.12/2012, pagg. 853 e ss.; C. Di Pietro, "la mediazione tributaria. Luci ed ombre", in *Innovazione e Diritto*, 2012.

<sup>39</sup> Cfr. G. Ingraio, Il reclamo obbligatorio incrementa la possibilità di subire l'esecuzione coattiva per tributi provvisoriamente dovuti, in *Dialoghi Trib.*, n.3/2012, pag.288 e ss.

<sup>40</sup> A. Carinci, La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo, in *Corr. Trib.* N.11 2012, pag.7751 e ss.

<sup>41</sup> G. Ferrau, Commento alla sentenza 24 luglio 1998, n.336, in *GT Riv. Giur. Trib.*, n.11/1998 pag.965 e ss; di parere contrario C. Glendi, Tutela cautelare e mediazione tributaria, in *Corr. Trib.* N.12 2012, pag.845 e ss. Tra gli atti suscettibili di mediazione ce ne possono essere certamente taluni in cui il presupposto dell'attualità del pregiudizio si può configurare, rendendo indispensabile la presenza di un efficace rimedio cautelare. Non v'è dubbio che nessun ostacolo può sussistere nel riconoscere l'applicabilità dell'art.47 D. L.gs n.546/92 dopo che sia concluso negativamente il procedimento di reclamo mediazione, bisogna verificare se la disposizione è applicabile durante tale procedimento. Secondo tale ricostruzione il ricorso può dirsi pendente solo quando il reclamo produce gli effetti del ricorso e, conseguentemente, solo a partire da questo momento possono essere proposte le istanze cautelari davanti alla CTP. Prima di questo momento nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile ex art.47, co.6, D.Lgs. 546/92, per cui appare evidente e non colmabile il vuoto legislativo che ne consegue, con la conseguente illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis del D.Lgs n. 546/92, nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo di tempo occorrente per l'esperimento del reclamo – mediazione.

per il pagamento di un terzo delle imposte dovute non era interrotto dalla presentazione del reclamo con la conseguenza che il contribuente si trovava senza alcuna tutela cautelare per il periodo di tempo intercorrente tra la notifica del reclamo all'agenzia e la successiva, eventuale, istanza di sospensione giudiziale che poteva essere presentata in commissione tributaria solo dopo la costituzione in giudizio. Con la sospensione della riscossione viene meno il problema per il contribuente della impossibilità di accedere alla tutela cautelare in pendenza dei termini per la mediazione.

Con queste modifiche normative si è cercato di intervenire su alcuni punti particolarmente critici che rischiavano di travolgere l'istituto della mediazione salvaguardandolo da pronunce di incostituzionalità.

Negli ultimi mesi, infatti, i giudici di merito hanno sollevato più di un dubbio sull'incostituzionalità dell'istituto reclamo/mediazione. Nonostante questo ultimo intervento legislativo rimangono aperte le questioni sollevate dalla Ctp di Perugia (ordinanza 18/2/2013), da quella di Benevento (ordinanza 126/7/2013) e ancora da quella di Campobasso (ordinanza 75/2/2013), che hanno rimesso alla Consulta la decisione sulla legittimità costituzionale della norma. Tutte queste ordinanze sottolineano il problema dell'assenza di imparzialità del mediatore che genera "un'irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria". In particolare la Ctp di Campobasso rileva, altresì, che l'istituto rappresenta una inutile duplicazione dei rimedi transattivi preprocessuali; che condiziona e differisce l'accesso alla giurisdizione tributaria; impone che il contenuto del reclamo sia identico a quello del ricorso; che impedisce la sospensione cautelare immediata (sul punto abbiamo già detto); il tutto causando una evidente violazione degli artt. 3,24,25,111 e 113 della Costituzione.

Nonostante esista grande incertezza sulla possibilità che la mediazione tributaria regga l'urto di tutti i rilievi di incostituzionalità sollevati, l'amministrazione finanziaria crede in questo istituto tanto da avere, quale obiettivo per l'anno 2013, quello del raggiungimento del 70%: in sostanza l'aspettativa è quella di ottenere un tasso di procedimenti definiti in mediazione superiore ai 2/3; auspicando, altresì, l'innalzamento della soglia dei 20 mila euro.

#### **4. La mediazione e gli altri istituti deflativi**

Il reclamo e la mediazione introducono una ulteriore ma obbligatoria forma di contraddittorio tra soggetto passivo ed ente impositore che rende più complicato l'iter procedimentale da seguire. Si pone, pertanto, la necessità di coordinare la disciplina della

mediazione tributaria con quella degli altri istituti deflativi in quanto l'art. 17-bis del D.Lgs. 546/92 si limita a stabilire che nei processi su atti reclamabili non è ammessa la conciliazione giudiziale. Questo problema è di tale evidenza che la stessa agenzia delle entrate con la cir. 9/E ha tentato di evidenziare la differenza tra gli istituti in conflitto.

Il contribuente si trova di fronte ad una molteplicità di strumenti tutti diretti ad alleggerire il carico di lavoro delle commissioni tributarie ed a valorizzare il dialogo tra le parti, con la finalità di ottenere una giustizia migliore in termini di tempo e di costi. Il rischio è quello della sovrapposizione dei vari strumenti che comporterebbe evidenti svantaggi in termini di efficienza dell'azione amministrativa e di inefficacia della tutela giurisdizionale.

Con riferimento all'accertamento con adesione<sup>42</sup>, la circolare evidenzia come la mediazione abbia un ambito di applicazione diverso e più ampio, affermando che quest'ultima può essere utilizzata per tutti gli atti impugnabili emessi dall'agenzia delle entrate, è obbligatoria per il contribuente che vuole adire l'autorità giudiziaria e l'ufficio, da parte sua, ha l'obbligo di esaminare l'istanza<sup>43</sup>. Ne discende che il contribuente può chiedere l'accertamento con adesione, se questo non dovesse avere esito positivo può proporre reclamo con eventuale mediazione. L'istanza di reclamo, inoltre, essendo proiettata sul giudizio di cui vuole anticipare l'esito<sup>44</sup>, consente di analizzare l'atto alla luce dei motivi di ricorso e degli orientamenti giurisprudenziali; inoltre l'istanza di reclamo può contenere una richiesta di annullamento in autotutela dell'intera pretesa erariale, richiesta che non trova spazio nell'accertamento con adesione. In tale ipotesi il contribuente si vedrebbe costretto a presentare un'istanza di autotutela e separatamente un'istanza di accertamento con adesione al solo fine di beneficiare della sospensione dei termini di impugnazione, non concedibili in caso di autotutela<sup>45</sup>. L'istanza di reclamo, inoltre, non sospende la riscossione, al contrario l'istanza di accertamento con adesione sospende per 90 giorni, non solo i termini di impugnazione ma, anche il pagamento delle somme già accertate e, quelle scritte in entrambe ,prevedono la sospensione del termine di proposizione del ricorso al giudice tributario per 90 giorni<sup>46</sup>. Inoltre, essendo la riduzione delle sanzioni diverse in un caso e nell'altro (un terzo nel caso di accertamento con adesione il 40% nella mediazione), è ragionevole pensare

<sup>42</sup> Cfr. F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, parte generale, Torino, 2011.

<sup>43</sup> A. Sbraievacca, Reclamo e mediazione gli scoordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile; la mediazione e il mancato coordinamento con gli altri istituti deflativi, in Dialoghi Trib. N.3/2012, pag. 285 e ss.

<sup>44</sup> Cfr. Circolare A.F. n.9/E.

<sup>45</sup> G. Sepio, ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione", in Corr.Trib., n.11/2012, pag.768.

<sup>46</sup> F. Pistolesi, ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione, in Corr. Trib., n 19/2012, pag.1429.

che ci troviamo di fronte ad una duplicazione delle possibilità di composizione stragiudiziale. Autorevole Dottrina<sup>47</sup> ha fatto notare come un siffatto sistema potrebbe indurre l'agenzia delle entrate a non chiudere la vertenza con accertamento con adesione, sia pure in presenza dei presupposti, così da obbligare il contribuente a proporre la mediazione. Questo perché con la mediazione il contribuente è costretto a svelare tutte le proprie difese che l'AF potrà valutare prima di decidere. In questo è stata individuata una disparità di trattamento tra le parti e, dunque, una lesione delle regole del giusto processo.

Da parte sua l'A.F. giustifica l'introduzione della mediazione anche in considerazione del fatto che in questo caso l'ufficio avrebbe ampliato il suo potere discrezionale in quanto sarebbe in grado di formulare una proposta di mediazione tenendo presente l'eventuale incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa, il principio di economicità dell'azione amministrativa. Elementi questi esclusi nell'accertamento con adesione.

Per quanto concerne la conciliazione giudiziale<sup>48</sup>, per espressa previsione dell'art. 17-bis co.1, per le controversie per le quali si impone il reclamo, la conciliazione è esclusa. Pertanto non sussistono problemi di sovrapposizione tra i due istituti. Secondo una parte della dottrina<sup>49</sup>, impedire la conciliabilità delle cause definibili ai sensi dell'art. 17 bis serve solo a spingere le parti ad utilizzare questa ulteriore possibilità offerta dal legislatore per comporre la lite; secondo altri<sup>50</sup> il procedimento della mediazione ricalca quello della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del d.lgs. 546, nelle ipotesi in cui la risoluzione dell'accordo si realizzi prima e fuori dell'udienza o prima della fissazione della data di trattazione, con la differenza che la mediazione non contempla mai l'intervento del giudice neanche in funzione di mero garante della legittimità. In definitiva possiamo affermare che reclamo e mediazione si differenziano dalla conciliazione giudiziale dal punto di vista temporale: la prima si realizza in fase amministrativa, la seconda in piena fase giurisdizionale; e, anche, dal soggetto chiamato a valutare l'accordo: l'amministrazione nel primo caso e il giudice nel secondo; per il resto si tratta di due istituti molto simili.

Per altri versi il reclamo appare assimilabile ad una istanza obbligatoria di autotutela, visto che si prevede l'annullamento parziale o totale dell'atto: ciò nel senso che l'ufficio nell'ipotesi

<sup>47</sup> D. Stevanato, Reclamo, mediazione e accertamento con adesione: davvero nessuna sovrapposizione, in *Dialoghi Trib.*, n.3/2012, pagg.286 e ss.

<sup>48</sup> Sui rapporti tra mediazione e conciliazione giudiziale cfr G. Corasaniti, il reclamo e la mediazione nel sistema tributario, CEDAM, 2013, pag.70 ss.

<sup>49</sup> Cfr F. Pistolesi, il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in *Rass. Trib.* N.1/2012.

<sup>50</sup> Cfr Giovannini, reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in *Rass. Trib.*, n1/2013.

in cui ritiene condivisibili le doglianze proposte dal contribuente può annullare l'atto o rideterminare il quantum della propria pretesa accettando la mediazione eventualmente proposta dal contribuente o proponendola egli stesso<sup>51</sup>.

Tuttavia, mentre l'autotutela avvia un procedimento di riesame dell'atto impositivo volto a verificare la sua legittimità o fondatezza, l'istanza di reclamo può contenere, in più, anche una proposta di mediazione al fine di rideterminare il quantum della pretesa fiscale. La circolare dell'agenzia delle entrate n.33/E, ha poi specificato i rapporti tra reclamo e autotutela parziale: nell'ipotesi di autotutela intervenuta prima dell'impugnazione, avverso un atto il cui valore supera i 20 mila euro ma che, a seguito dell'autotutela parziale, risulta di valore non superiore a tale soglia, e alla presenza degli altri requisiti previsti all'art. 17 bis, l'agenzia ha ritenuto ammissibile la proposizione dell'istanza di reclamo; nell'ipotesi di autotutela intervenuta dopo l'impugnazione, ma prima del deposito del ricorso, avverso un atto il cui valore supera i 20 mila euro e che a seguito dell'autotutela parziale diminuisca il valore, il reclamo è escluso.

Esistono, in ogni caso, numerose differenze tra i due istituti: mentre l'autotutela può essere esercitata sia d'ufficio e sia di iniziativa del contribuente il reclamo è promuovibile solo su iniziativa di parte; l'autotutela può essere esercitata anche in pendenza di un giudizio, mentre il reclamo riguarda esclusivamente una fase pre-contenziosa; mentre presupposto dell'autotutela è l'emissione di un atto di accertamento, l'ambito applicativo del reclamo corrisponde agli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n 546/92.

Certo è che il contribuente ha difficoltà a comprendere la necessità di presentare un reclamo (affrontando la spese di assistenza) per un atto che la stessa pubblica amministrazione poteva evitare di emanare atteso che, successivamente, viene annullato o rettificato dagli stessi colleghi.

Per concludere, e facendo riferimento alle considerazioni svolte in precedenza, mi sembra di poter sostenere, che un istituto siffatto possa trovare una effettiva giustificazione solo se lo si interpreta come un cambio di marcia dell'amministrazione finanziaria, come cioè un primo timido passo verso un sistema che pone al centro del rapporto tra fisco e contribuente l'amministrazione finanziaria e, conseguentemente, la soluzione amministrativa delle

---

<sup>51</sup> In caso di accoglimento parziale del reclamo l'agenzia può modificare solo il quantum non già la motivazione, perché questo rappresenterebbe una vera e propria integrazione dl contraddittorio e/0 modificazione della pretesa, con una conseguente palese lesione del diritto di difesa.

divergenze fiscali, con l'attribuzione alla autorità giudiziaria competente di un ruolo sempre più marginale.

### **5. La mediazione tributaria e gli atti emessi dagli uffici del territorio.**

Per effetto di quanto disposto dall'art.23-quater del D.L. n.95/2012, inserito dalla legge di conversione 7 agosto 2012 n.135, a decorrere dall'1 dicembre 2012, l'Agenzia del Territorio è stata incorporata nell'Agenzia delle Entrate che, dall'entrata in vigore esercita le funzioni e i compiti facenti capo all'ente incorporato, ivi compresi i relativi rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate con la circolare 49/E del 28 dicembre 2012, ha fornito alcuni chiarimenti in ragione dell'applicazione dell'istituto della mediazione agli atti emessi dagli uffici provinciali del territorio.

In base al contenuto della predetta circolare, rientrano nell'ambito di applicazione della mediazione i seguenti atti:

- avviso di accertamento del tributo;
- avviso di liquidazione del tributo;
- provvedimento di irrogazione delle sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge prevede l'autonoma impugnabilità.

Devono, al contrario, ritenersi esclusi dalla mediazione i ricorsi con cui si impugnano gli atti relativi alle operazioni indicate nell'art.2, co.2, del D.Lgs. n.546/92, in quando pur essendo emessi dagli uffici provinciali del territorio e nonostante previsti dall'art 19, co.1, let. f), del decreto citato, sono esclusi essendo caratterizzati dalla "indeterminabilità" del valore ai sensi dall'art. 17-bis, co.3. Tale articolo richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato e, poiché, per valore deve intendersi "l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato"; secondo la circolare restano escluse dalla fase della mediazione, tutte le fattispecie il cui valore risulta indeterminabile.

Per avvalorare tale interpretazione si fa inoltre riferimento alla circolare del Dipartimento delle Finanze n.1/DF del 21/09/2011 che, con riferimento all'introduzione del contributo unificato nel processo tributario, ha precisato che le controversie inerenti le operazioni catastali sono di valore indeterminabile. Pertanto si può affermare che il contribuente dovrà accedere alla mediazione qualora l'oggetto della contestazione riguardi non solo la rendita attribuita, ma anche il tributo liquidato e/o i relativi accessori ovvero le sanzioni irrogate con il medesimo atto; mentre non possono formare oggetto di mediazione i ricorsi con cui con l'impugnazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento emesso dal comune, si contesti anche la rendita catastale; difettando, per quanto riguarda le contestazioni provenienti dall'ente locale, il requisito della riconducibilità dell'atto all'Agenzia delle entrate, e per le contestazioni in merito alla rendita la indeterminabilità del valore.

La soluzione prospettata dall'A.F. non appare, però, del tutto convincente in quanto contrasta, di fatto, con lo spirito della mediazione ed esclude l'accesso alla procedura ad un atto ricompreso tra quelli indicati nell'art.19 del D.Lgs. 546/92 il cui valore potrebbe essere ricompreso nel limite dei ventimila euro, con una evidente disparità di trattamento. L'indeterminabilità potrebbe essere superata riferendosi unicamente alla pretesa indicata nell'atto impositivo, nonostante quest'ultima faccia riferimento a questioni relative alla rendita catastale.