

MAGGIO - GIUGNO

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXV - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

www.edicolaprofessionale.com/DPT

 **Wolters Kluwer**
Italia

CEDAM

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA TRA LA RECENTE GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE E I CONTROVERSI PROFILI EVOLUTIVI

Sintesi: Gli istituti del reclamo e della mediazione tributari di cui all'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario hanno posto seri dubbi di legittimità costituzionale, in relazione all'art. 24 Cost., oltre agli artt. 3, 25, 111 e 113 Cost., in quanto il diritto di azione, ovvero il ricorso dinanzi al giudice tributario, è subordinato all'espletamento di una fase amministrativa, la cui mancata attivazione produce(va) la conseguenza dell'inammissibilità dello stesso. Dopo una preliminare introduzione sulla natura giuridica dei due istituti, profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa, il contributo, valorizzando gli orientamenti dottrinali sul reclamo e sulla mediazione tributari, si sofferma in modo approfondito sui contenuti della sentenza n. 98 del 16 aprile 2014 della Corte costituzionale. In coerenza con la sua consolidata giurisprudenza in tema di giurisdizione condizionata, la Consulta ha dapprima ribadito la rilevanza costituzionale del principio di economia processuale quale giustificazione della postergazione della tutela giurisdizionale rispetto al procedimento di amministrazione giustiziale, per poi dichiarare l'illegittimità costituzionale del 2° comma dell'originario art. 17-*bis* per contrasto con l'art. 24 Cost., espungendo, di conseguenza, dall'ordinamento la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria (inammissibilità) in conseguenza del mancato previo esperimento del rimedio amministrativo del reclamo. Purtroppo, per condivisibili motivi processuali, la Consulta non si è pronunciata sulle altre numerose questioni attinenti, fra l'altro, all'esclusione dell'accesso alla tutela cautelare e al ristoro delle spese processuali. Inoltre, la Corte ha ritenuto non applicabili alle fattispecie, oggetto dei giudizi pendenti, le significative modifiche apportate all'art. 17-*bis*, per effetto della l. n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014), applicabili agli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014, in quanto le questioni oggetto di giudizio continuano a essere regolate dal testo originario dell'art. 17-*bis*. Con riferimento ai rapporti tributari non esauriti, la Consulta ha chiarito che l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche. Tuttavia, sarebbe stato auspicabile da parte della Corte ritenere lo *ius novum* attinente sia al 2° comma dell'art. 17-*bis*, relativo alla condizione di «procedibilità», sia al comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis*, relativo alla sospensione della riscossione *ope legis*, come norme a contenuto non soltanto innovativo, ma anche interpretativo e quindi valevoli per il passato.

Purtroppo la stratificazione normativa che ha interessato l'art. 17-*bis* e i contenuti non del tutto soddisfacenti della sentenza n. 98 del 2014 della Consulta in merito ai numerosi profili di illegittimità costituzionale sollevati dai giudici remittenti alimenteranno ulteriori contrasti a livello dottrinale e giurisprudenziale in punto di nuovi dubbi di compatibilità costituzionale del novellato art. 17-*bis*, con particolare riferimento alla esclusione, in caso di improcedibilità del ricorso, della sospensione della riscossione *ex lege* (di cui al nuovo comma 9-*bis*), per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost.

SOMMARIO: 1. Brevi considerazioni preliminari sul reclamo e sulla mediazione tributari. – 2. Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992 sollevate nelle ordinanze di remissione dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna. – 3. L'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* sollevate dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Benevento e di Ravenna per carenza della descrizione delle fattispecie controverse. – 4. L'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione all'obbligatorietà del reclamo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento agli artt. 3, 24, 113 Cost. – 5. La fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione all'inammissibilità del ricorso in caso di omissione della presentazione del reclamo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all'art. 24 Cost. – 5.1. Gli effetti della sentenza dichiarativa di incostituzionalità del 2° comma dell'originario art. 17-*bis* sui rapporti non esauriti. – 6. L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione all'asserita obbligatorietà della mediazione e l'infondatezza della questione relativa alla mancata previsione di un mediatore estraneo alle parti sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia in riferimento agli artt. 3, 24, 25 Cost. – 6.1. La mediazione tributaria come procedimento conciliativo preprocessuale negli orientamenti dottrinali. – 7. L'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione alla parte in cui è imposto al contribuente di indicare nel reclamo le proprie «prospettazioni difensive» sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all'art. 24 Cost. – 8. L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione alla parte in cui è preclusa ai contribuenti la tutela cautelare giurisdizionale durante il procedimento del reclamo sollevata dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia e Campobasso in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost. – 9. L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* nella parte in cui non prevede, nel caso di accoglimento del reclamo, il ristoro delle spese sostenute per la presentazione dello stesso sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in relazione agli artt. 3, 24 Cost. – 10. L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione all'irragionevole durata del processo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all'art. 111 Cost. – 11. Le modifiche apportate all'art. 17-*bis* della legge di stabilità 2014 che non hanno formato oggetto di scrutinio della Corte costituzionale nella sentenza n. 98 del 2014. – 12. Considerazioni conclusive.

1. – *Brevi considerazioni preliminari sul reclamo e sulla mediazione tributari*

Come è stato correttamente osservato in dottrina (1), gli istituti del reclamo e della mediazione tributari di cui all'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario (2), hanno posto seri dubbi di legittimità costituzionale, in relazione all'art. 24 Cost., oltre agli artt. 3, 25,

(1) Si veda, in particolare, A. Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 914; Id., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 52 ss.

(2) Anteriore alle modificazioni ad esso apportate dalla lettera a) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

111 e 113 Cost., in quanto il diritto di azione, ovvero il ricorso dinanzi al giudice tributario, è subordinato all'espletamento di una fase amministrativa, la cui mancata attivazione produce(va) la conseguenza dell'inammissibilità dello stesso ai sensi del previgente art. 17-bis, 2° comma.

In via preliminare è comunque opportuno constatare che il reclamo, volto all'annullamento totale o parziale dell'atto rientrante nell'ambito applicativo delle controversie di cui all'art. 17-bis, e l'eventuale proposta di mediazione, intesi come «strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa» (3), costituiscono due istituti giuridici profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa.

In un recente studio dedicato ad un tentativo di inquadramento sistematico degli istituti del reclamo e della mediazione tributari (4) sono giunti alla conclusione che con la procedura amministrativa del reclamo l'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere non già una funzione di amministrazione attiva, bensì un'attività di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto di reclamo (5), ossia un'attività di riesame della legittimità dell'atto impositivo su domanda diretta del contribuente e sulla base dei motivi di censura dallo stesso formulati.

(3) In tal senso espressamente Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98, *infra*, 2014, II, 439.

(4) Si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 46.

(5) È opportuno segnalare che nei ricorsi amministrativi la pubblica amministrazione esercita un'attività di 2° grado (perché relativa al riesame di atti già emanati), tuttavia, tale attività di riesame (giustiziale), estrinsecandosi «in una attività di mera applicazione del diritto oggettivo, in funzione della garanzia di interessi qualificati, diritti soggettivi ed interessi legittimi (con esclusione, pertanto, degli interessi semplici), che il cittadino assume essere stati lesi da un precedente provvedimento amministrativo, si colloca su un piano diverso dall'attività di amministrazione attiva, che è sempre attività di cura di un interesse pubblico, attraverso la composizione di tutti altri interessi – pubblici, privati, collettivi, diffusi – comunque coinvolti dall'esercizio del potere». In questi termini F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011, 598. In senso conforme, tra gli altri, si veda anche E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 14^a ed., 2012, 1039, secondo cui nel decidere sui ricorsi amministrativi «l'amministrazione non esercita (...) una funzione amministrativa attiva, sicché, ad esempio, con la decisione di un ricorso, non può impiegare i propri poteri discrezionali di annullamento di ufficio. Il privato ha un interesse giuridicamente protetto – azionabile in sede giurisdizionale – alla pronuncia e questo carattere vale a differenziare i ricorsi da altri atti (denunce, esposti) con cui semplicemente si sollecita l'esercizio dei poteri di autotutela dell'amministrazione».

Ed in effetti, esaminando la disciplina normativa recata dal citato art. 17-*bis*, vi sono alcuni dati giuridici che vengono in evidenza: *i*) la gestione e «decisione» dei reclami deve essere affidata ad (...) *apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili* (...) (e questo a prescindere dalla circostanza che tali *strutture* siano poi state di fatto individuate negli uffici legali interni degli stessi uffici che hanno emanato gli atti impugnati, ossia in strutture, per tale ragione, prive di una vera e propria terzietà ed autonomia decisionale); *ii*) il procedimento amministrativo del reclamo è disciplinato dalle disposizioni «processuali» di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, le quali si applicano *in quanto compatibili*; *iii*) per l'effetto, il reclamo (nella sua veste amministrativa) deve essere strutturato allo stesso modo del ricorso giurisdizionale, in specie con l'indicazione dei relativi *motivi* di impugnazione (sulla base dei quali si chiede l'annullamento, totale o parziale, dell'atto impositivo impugnato) e con il deposito già in sede amministrativa dei relativi documenti che si produrranno con il fascicolo di parte nel giudizio tributario; ciò significa che *iv*) i motivi per i quali si chiede all'Amministrazione finanziaria l'annullamento dell'atto impositivo in sede amministrativa sono gli stessi per i quali la medesima domanda viene rivolta al giudice tributario (venendosi così a creare una assoluta simbiosi tra il reclamo nella sua veste amministrativa ed il reclamo nella sua veste di ricorso giurisdizionale); *v*) è espressamente disciplinata la formazione del silenzio-rifiuto, *id est* la formazione della «decisione tacita» di rigetto del reclamo (art. 17-*bis*, 9° comma) (6).

Che l'Amministrazione finanziaria debba decidere sul reclamo in base ai soli motivi di censura dell'atto impositivo impugnato dedotti nello stesso reclamo, appare desumibile proprio dalla coincidenza di tali motivi con quelli del ricorso giurisdizionale; ciò significa che, essendo stato concepito il reclamo come uno strumento deflattivo del

(6) Il carattere «giustiziale» del reclamo tributario appare innegabile, perché: *i*) trae origine da una controversia; *ii*) è uno strumento di tutela (in sede amministrativa) di situazione giuridiche azionabili in sede giurisdizionale; *iii*) è instaurato su iniziativa del contribuente ed è retto dal principio della domanda (principio dispositivo), nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nel valutare il reclamo (*id est* la domanda di annullamento in via amministrativa dell'atto impositivo impugnato) deve attenersi ai motivi di censura dedotti nel reclamo; *iv*) è disciplinato normativamente (art. 17-*bis*, 10° comma) un sistema di controllo in sede giudiziale, di tipo «parasanzionatorio», nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che non abbia svolto in modo corretto ed oggettivo tale «riesame giustiziale» dell'atto impositivo impugnato, in forza del quale nell'ipotesi di decisione amministrativa sul reclamo assunta in modo non corretto – cioè non conforme al diritto oggettivo – l'Amministrazione finanziaria deve essere condannata dal giudice tributario al pagamento delle spese di giudizio in misura maggiorata.

contenzioso giudiziario, in questa logica l'accoglimento e/o il rigetto (totale o parziale) del reclamo, riflettendosi sulla prosecuzione o meno del processo, non può che avvenire soltanto in base ad una valutazione dei motivi di censura dedotti nel reclamo.

Chiaramente, ciò non significa che all'Amministrazione finanziaria, in pendenza della procedura del reclamo, resti preclusa *tout court* la possibilità di annullare d'ufficio (totalmente o parzialmente) l'atto impositivo sulla base di motivi diversi rispetto a quelli dedotti nel reclamo. Al contrario, l'Amministrazione finanziaria, a prescindere dal reclamo, resta sempre titolare del generale potere di autotutela (7), in forza del quale può procedere «spontaneamente» all'annullamento d'ufficio dell'atto impositivo oggetto di reclamo sulla base di motivi differenti rispetto a quelli dedotti nel reclamo, e lo può fare tanto in pendenza della procedura amministrativa del reclamo, quanto in pen-

(7) L'istituto dell'autotutela nel diritto tributario è espressamente previsto dall'art. 2-*quater*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, la cui disciplina di dettaglio è contenuta nel relativo regolamento di attuazione (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37). Tuttavia, già prima dell'introduzione di tale specifica disciplina normativa, veniva riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di riesaminare e correggere i propri atti impositivi illegittimi sulla base del più generale potere di autotutela spettante ad ogni pubblica amministrazione. Difatti, nell'accezione maggiormente condivisa e comunemente utilizzata, l'istituto dell'autotutela esprime il potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare d'ufficio (se del caso su «sollecito» del contribuente) i propri atti illegittimi e/o infondati.

Sull'istituto dell'autotutela in ambito tributario, senza alcuna pretesa di esaustività, in dottrina si veda G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 477 ss.; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, retro*, 1983, I, 1911 ss.; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 595 ss.; S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, cit., passim*; Id., voce *Autotutela – Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Agg. V, 1996, 1 ss.; Id., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 71 ss.; D. Stevanato, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente, cit., passim*; Id., voce *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 295 ss.; S. La Rosa, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1146 ss.; V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999, *passim*; Id., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 1715 ss.; P. Russo, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 699 ss.; F. D'Ayala Valva, *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 145 ss.; P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, *passim*; A. Marcheselli, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, con la collaborazione di Stefano Ambrosiani, Franco Belli, Giuseppe Pellicani e Francesco Tesauro, Torino, 2008, 28 ss.; F. Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, S. La Rosa (a cura di), Milano, 2008, 137 ss.

denza dell'eventuale processo e finanche dopo la formazione del giudicato ovvero a seguito della definitività dell'atto impositivo. In realtà secondo una parte della dottrina il reclamo (nella sua veste amministrativa) rappresenterebbe una forma di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria. In tal senso, è stato detto che il reclamo «si risolve in una richiesta di autotutela, affidata ad una struttura organizzativa dell'ufficio, diversa da quella che ha emanato l'atto impositivo impugnato» (8) ovvero – in termini similari – in una «istanza obbligatoria di autotutela» (9). In modo conforme, secondo un altro Autore il reclamo «sembra rimandare o a un ricorso gerarchico o, forse meglio, ad un'istanza di autotutela. Essa (...) manterrebbe il carattere discrezionale, ma si presenterebbe per il contribuente come un passaggio obbligato, o, più correttamente, come oggetto di un onere. Si tratterebbe di una istanza necessaria di autotutela discrezionale, per così dire» (10). Ed ancora, in modo sostanzialmente conforme, seppure in termini più generali, è stato osservato (11) che è da apprezzare la «valorizzazione della funzione di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, che discende dalla norma oggetto di indagine. (...) Il reclamo (...) istituzionalizza l'obbligo dell'Agenzia delle entrate di verificare se l'autotutela è esercitabile o meno, almeno per le liti alle quali si applica l'art. 17-*bis* cit. E questo è senz'altro positivo. Inoltre, ciò è coerente con la menzionata evoluzione giurisprudenziale che ravvisa la responsabilità risarcitoria del fisco qualora abbia omesso di annullare l'atto impositivo illegittimo o privo di fondamento».

Come anticipato, ho condiviso gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) «aspetti dei veri e propri rimedi giurisdizionali» (12) ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe

(8) In questi termini M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 370. In senso sostanzialmente analogo F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 149-150, secondo il quale si tratterebbe di una richiesta di riesame rivolta all'Agenzia delle entrate, con cui si avvia un procedimento amministrativo. Si veda anche A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 898 ss.

(9) In questi termini M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2492.

(10) In questi termini A. Marcheselli, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente, retro*, 2012, 1184-1185.

(11) In questi termini F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 70.

(12) Cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413, il quale ha sottolineato come «nell'ordinamento tributario italiano, a differenza di quanto solitamente avviene in altri ordinamenti, il sistema dei ricorsi amministrativi (ossia, ad uffici ed organi interni alla stessa Amministrazione finanziaria), pur avendo goduto in passato di grande attenzione, è da non pochi decenni oggetto di costante e progressiva perdita di rilevanza». A tal riguardo, la citata dottrina ha

assimilare il reclamo (nella sua veste amministrativa) al ricorso amministrativo in opposizione, affermando che il reclamo, essendo «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto», da questo punto di vista «altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa» (13).

ricordato come *i*) la stessa attuale disciplina del contenzioso innanzi alle Commissioni tributarie (aventi senza dubbio caratteristiche giurisdizionale) «sia derivata dall'evoluzione di un ordine di ricorsi originariamente amministrativi, preliminari rispetto all'azione avanti il giudice ordinario»; ed ancora, ha ricordato anche che *ii*) «nel sistema della l. n. 4 del 1929, l'azione giudiziaria in materia di sanzioni amministrative era sempre subordinata al preventivo esperimento di un ricorso gerarchico al Ministero delle finanze»; che *iii*) «analogamente era stato in passato disegnato il sistema delle tutele nel campo dell'imposta generale sull'entrate»; che *iv*) «sino alla riforma del contenzioso tributario del 1992, ricorsi amministrativi preliminari all'azione giudiziaria si avevano anche per la maggior parte dei tributi locali»; che *v*) «sino ad epoca ancor più recente, grande rilevanza assumevano le tutele amministrative anche nel campo della riscossione, in forza dell'art. 53, d.p.r. n. 602 del 1973, sotto forma di ricorso all'Intendente di finanza contro gli atti esecutivi del concessionario della riscossione».

D'altro canto, la stessa dottrina non ha mancato di sottolineare come, in verità, queste forme di tutela non abbiamo «mai dato esiti soddisfacenti» e, pertanto, siano «state progressivamente superate dalla crescente tendenza a rimettere immediatamente al giudice tributario la sostanziale generalità delle controversie tributarie». Ebbene, nonostante ciò, sarebbe stata proprio «l'opportunità dell'attuazione di un preliminare filtraggio in sede amministrativa delle controversie di limitato valore economico» che avrebbe indotto il legislatore tributario ad introdurre gli istituti del reclamo e della mediazione *ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992. Difatti, ad avviso della citata dottrina, il reclamo si risolverebbe «in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la «mediazione» rappresenta un sostanziale surrogato). Nella sua disciplina, possono però anche ravvisarsi aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali amministrativi laddove si afferma che la gestione dei «reclami» in questione deve essere rimessa ad (...) *appropriate strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili* (...) (anche se, allo stato, tali strutture sono state identificate negli uffici legali interni degli stessi uffici che hanno emanato gli atti impugnati; e quindi in strutture prive di reale autonomia decisionale)».

(13) Cfr. A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 54-55; Id., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., 915 ss., il quale ha anzitutto sottolineato come la disciplina del reclamo ricordi quella a suo tempo prevista dall'art. 188 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 e dall'art. 10, d.p.r. 28 novembre 1980, n. 787, che disciplinavano due istituti aventi una comune caratteristica: «entrambi assolvevano alla funzione di garantire, in prima battuta, un riesame dell'atto da parte dello stesso organo amministrativo emanante, il quale poteva intervenire con provvedimento di accoglimento qualora avesse riconosciuto fondate le doglianze del ricorrente». Difatti, sebbene i due «vecchi» istituti appena richiamati prevedessero «meccanismi diversi di radicamento del rapporto processuale», tuttavia, per entrambi «il ricorso poteva costituire oggetto di una

In proposito, tra i ricorsi amministrativi disciplinati nel d.p.r. n. 1199 del 1971, il reclamo sembrerebbe presentare maggiori affinità proprio con il ricorso in opposizione (*ex art. 7*, del citato d.p.r.), essenzialmente perché è l'unico rimedio giustiziale, previsto nell'ambito del diritto amministrativo, che è diretto allo stesso organo amministrativo che ha emanato l'atto impugnato. Peraltro, è interessante rilevare come il ricorso in opposizione – strumento, invero, di limitata utilizzazione per la tendenziale «diffidenza» del legislatore amministrativo e degli stessi cittadini «nella capacità dell'amministrazione di decidere imparzialmente su un proprio precedente atto» (14) – presenterebbe anche un ulteriore elemento di «affinità» con il reclamo tributario, ossia «la circostanza per cui tale rimedio sia stato tendenzialmente previsto per atti espressione di accertamento tecnico, semplice o complesso (...) o di valutazioni tecniche (...)». Orbene, è indubbio che gli atti impositivi (oggetto di reclamo) non si caratterizzano certo per una valutazione comparativa di interessi (tipica, invece, della discrezionalità amministrativa), essendo la funzione impositiva una funzione vincolata e non discrezionale; ciò non di meno, gli stessi si caratterizzano comunque «in senso acquisitivo e valutativo di fatti (invece che di interessi), in vista dell'adeguamento del contenuto del provvedimento alle peculiarità delle situazioni nelle quali si manifesta l'interesse pubblico che deve essere tutelato» (15). Ed in tal senso l'attività di accertamento effettuata dall'Amministrazione finanziaria potrebbe presentare dei profili di «affinità» proprio con le attività di valutazione e di accertamento di tipo tecnico effettuate dalla pubblica amministrazione.

D'altro canto, deve anche rilevarsi come il ricorso in opposizione presenti un connotato caratteristico che non è invece possibile ravvisare nel reclamo tributario, ossia la circostanza che tale ricorso amministrativo (così come il ricorso gerarchico) sono rimedi giuridici non solo «eliminatori» ma anche «rinnovatori», nel senso che possono esse-

doppia qualificazione: come ricorso in opposizione amministrativa, secondo lo schema e i modelli propri dei procedimenti giustiziali amministrativi non giurisdizionali, e come atto introduttivo del processo (...). Ebbene, secondo la citata dottrina anche il reclamo (*ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992) «non si distingue, nella sostanza strutturale, dai modelli, storicamente accreditati, or ora sommariamente ricordati. Esso, contestuale e simbiotico al ricorso giurisdizionale, è presentato allo stesso soggetto che ha emanato l'atto contestato, il quale, nei novanta giorni successivi, può disporre l'annullamento totale o parziale. Per l'8° comma, il reclamo, infatti, è «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto», e ciò costituisce palmare dimostrazione della sua reale natura: esso, da questo punto di vista, altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa. (...) Scopo immediato della legge, pertanto, è quello (...) di concedere all'agenzia uno spazio pre-processuale di natura «contenzioso – giustiziale», assai simile, quanto agli effetti, all'autotutela in annullamento o revoca su impulso di parte».

(14) In questi termini F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, cit., 618.

(15) Così S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 318.

re, ad un tempo, rimedio giustiziale e manifestazione di amministrazione attiva (16). Ebbene, tale connotato non è invece ravvisabile nella procedura del reclamo, che resta un rimedio giustiziale a carattere soltanto «eliminatorio» o «cassatorio», potendo essere soltanto *volto all'annullamento totale o parziale dell'atto* (art. 17-bis, 8° comma), anche e soprattutto in considerazione del fatto che in ambito tributario la situazione giuridica azionabile dal contribuente è esclusivamente di tipo «oppositivo».

Con riferimento, invece, alla natura giuridica (processuale) del reclamo ho sostenuto la tesi secondo la quale il reclamo assume contemporaneamente anche la veste giuridica di ricorso giurisdizionale (*ex artt. 18 ss., d.lgs. n. 546 del 1992*) sin dal momento della sua proposizione all'Amministrazione finanziaria nelle forme della notificazione, (*ex artt. 17-bis, 6° comma, e 20, d.lgs. n. 546 del 1992*) e sin da quel momento si producono i relativi effetti giuridici (17).

Tutto ciò troverebbe conferma, anzitutto, nella circostanza che (ai sensi del citato art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992) al reclamo si applicano, come in precedenza ricordato, «le norme relative al contenuto, al modo e al termine di presentazione del ricorso» e che, pertanto, tale atto «deve contenere i motivi e il *petitum* (l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato)» (18), ossia la domanda rivolta al giudice e le ragioni che la sorreggono; a tale contenuto (necessario) del reclamo/ricorso giurisdizionale «si può aggiungere», quale unico elemento «estraneo» rispetto al contenuto tipico del ricorso giurisdizionale, l'istanza amministrativa di riesame dell'atto (rivolta all'Amministrazione finanziaria) e la (eventuale) proposta di mediazione.

Inoltre, per quel che più rileva, accanto a tali caratteristiche contenutistiche del reclamo, già di per sé idonee a qualificarlo da subito in termini di ricorso giurisdizionale, vi è poi un ulteriore elemento decisivo ai fini della conferma di tale originaria qualificazione giuridica del reclamo, ossia la circostanza che quest'ultimo, già dal momento della sua proposizione all'Amministrazione finanziaria, produce gli effetti propri del ricorso giurisdizionale; in particolare, è da tale momento che il reclamo produce il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, quello di impedire la definitività/inoppugnabilità dell'atto

(16) In altri termini, l'Amministrazione adita con il ricorso amministrativo, oltre che annullare l'atto amministrativo impugnato potrà anche, ma solo su istanza del ricorrente, modificare o sostituire l'atto impugnato (sostituendosi all'autorità emanante nel caso del ricorso gerarchico); in tali ipotesi deve comunque essere assicurata una chiara distinzione tra poteri di amministrazione attiva e poteri (giustiziali) di decisione del ricorso, in modo che la decisione del ricorso non diventi essa stessa un atto di amministrazione attiva. In tal senso A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 151.

(17) Sul punto si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4.

(18) Cfr. F. Tesaura, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

impositivo oggetto di reclamo/ricorso e di provocare la pendenza della lite ancorché in stato di quiescenza (19).

Difatti, è indubbio che la proposizione del reclamo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – da effettuarsi mediante notificazione *ex artt. 17-bis*, 6° comma, e 20, d.lgs. n. 546 del 1992 – produce l'effetto giuridico di impedire la decadenza dall'impugnazione e, quindi, la definitività dell'atto impositivo oggetto di reclamo. Orbene, tale effetto giuridico non può che essere imputato al reclamo quale ricorso giurisdizionale e non certamente al reclamo quale istanza amministrativa (rivolta all'Amministrazione finanziaria) di riesame dell'atto impositivo. A me pare che si tratti di un dato giuridico incontestabile, poiché il sistema normativo attribuisce la produzione di tale effetto giuridico soltanto alla rituale proposizione del ricorso giurisdizionale (*ex artt. 18 ss.*, d.lgs. n. 546 del 1992) ed alcuna deroga a tale regola è stata introdotta (neppure in modo implicito) dal citato art. 17-*bis*, nel senso che in tale ultima disposizione non è rinvenibile alcun appiglio normativo che permetta di imputare tale effetto giuridico direttamente alla proposizione del reclamo nella sua «veste amministrativa» (20).

Nell'ambito dell'istituto del reclamo appare evidente che le due fasi, quella amministrativa e quella processuale, sono tra loro nettamente distinte, avendo ad oggetto l'esercizio di due distinte funzioni pubbliche, quella amministrativa giustiziale e quella giurisdizionale. Semmai, l'unico legame esistente tra queste due distinte fasi del procedimento del reclamo, era rappresentato dalla circostanza che, per espressa previsione normativa, la rituale attivazione della «fase amministrativa» costituiva *condizione di ammissibilità del ricorso* (*ex* *pre* *vi* *gen* *te* art. 17-*bis*, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992); detto diversamente, la «fase processuale» doveva ritenersi ritualmente attivata soltanto a seguito della rituale attivazione della «fase amministrativa». Come è noto, per gli atti notificati a decorrere dal 2 (*recte* 3) marzo 2014, la presentazione del reclamo è diventata condizione di procedibilità e non più di ammissibilità del ricorso (21).

(19) In questi termini M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, 2012, 842.

(20) Autorevole dottrina nel contributo, A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 324 ss. ha testualmente affermato (in specie pp. 326-327) che «gli effetti processuali e quelli procedurali, compreso il potere di depositare il ricorso, si devono considerare sicuramente prodotti (...) nel momento della notificazione del ricorso stesso (...)». Sulla piena condivisione di tale impostazione si rinvia a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, *cit.*, 6, nota 9.

(21) Cfr. l'art. 1, 611° comma, lett. a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, che ha apportato significative modifiche alla disciplina dell'art. 17-*bis*, con il commento dell'Agenzia delle entrate, circ. 12 febbraio 2014, n. 1/E. In dottrina cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della media-*

Mi pare che la peculiarità del reclamo, quale ricorso giurisdizionale, sia da individuarsi soltanto nella circostanza che il termine per il completamento dell'*iter* di instaurazione del giudizio – *rectius* il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (22) (di trenta giorni dalla proposizione del ricorso *ex art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992*) – sia «sospeso» dalla (normativamente imposta) «parentesi amministrativa» che si apre «tra la notificazione del ricorso e il suo deposito presso la segreteria della commissione» (23).

Tuttavia, tale peculiarità non altera la natura giuridica originaria del reclamo quale (anche) ricorso giurisdizionale: il reclamo è sin dall'origine, e contestualmente, ricorso giurisdizionale ed istanza amministrativa (24).

zione, in *Fisco*, 2014, 814; A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.*, 2014, 270 ss.; C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, *ivi*, 275; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, *infra*, 2014, I, 550. La lettera *b*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 che dispone: «le modifiche di cui alla lettera *a*) si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge». Essendo la legge n. 147 del 2013 entrata in vigore il 1° gennaio 2014, il termine di 60 giorni è scaduto il 2 marzo che però era festivo, restando prorogato al 3 marzo 2014.

(22) E, per l'effetto, anche il termine per la costituzione in giudizio della parte resistente *ex art. 23, d.lgs. n. 546 del 1992*.

(23) Utilizzando l'espressione di M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 82.

(24) In senso conforme, sia pure con alcune differenziazioni si è espresso anche M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, *retro*, 2013, 165 ss. Difatti, secondo tale Autore la vicenda del reclamo sarebbe riconducibile al «modello (...) dell'esercizio abbinato, *uno actu*, di due distinti poteri di azione ovvero sia, per dirla in termini più generali e tali da ricomprendere anche fattispecie, come quella in esame, dove l'autorità adita non è, almeno in prima battuta, quella giudiziaria, della proposizione congiunta, con il medesimo atto, di due distinte istanze di tutela, l'una avanzata in via immediata e incondizionata, l'altra in via condizionale ossia subordinatamente all'avverarsi di determinati, ulteriori, accadimenti processuali. In buona sostanza, istanza di autotutela e domanda giudiziale dovrebbero intendersi come *congiuntamente o simultaneamente proposte*, la prima incondizionatamente, la seconda sottoposta alla condizione, di natura sospensiva, dell'esito negativo o non completamente positivo della prima, con la fondamentale conseguenza, legata all'indole tipicamente retroattiva delle condizioni sospensive, che, una volta realizzata detta condizione, la pendenza della lite giudiziale, contrariamente a quanto da altri opinato, andrà fatta risalire al momento della presentazione del reclamo, a mezzo della notificazione dello stesso all'Autorità che ha emanato l'atto contestato» (enfasi dell'Autore). L'impostazione interpretativa appena descritta, indicata dal citato Autore, è senza dubbio simile a quella qui prospettata nella parte in cui si riconosce al reclamo, sin dall'origine, la doppia natura giuridica di istanza amministrativa e ricorso giurisdizionale, con tutti i conseguenti risvolti applicativi che ciò comporta sotto il profi-

Rilevo comunque che nella sentenza in commento la Corte costituzionale non si sofferma sulla natura processuale del reclamo, inteso come ricorso giurisdizionale i cui effetti si producono *ab origine* dalla notifica dell'atto all'Agenzia delle entrate, ma fa più genericamente riferimento alle forme di definizione delle controversie nella fase pregiurisdizionale che viene introdotta con il reclamo. In altre parole la Corte si limita a inquadrare l'istituto del reclamo esclusivamente nella sua veste amministrativa.

In questo quadro si inserisce la mediazione tributaria, istituto avente autonomia e distinta portata applicativa – pur se legato al reclamo (ed alla sua proposizione) da un nesso di dipendenza strutturale (25) – e diretto a favorire, già nella suddetta fase, la definizione della pretesa impositiva in termini sostanzialmente analoghi a quanto continuerà ad avvenire, per le liti di valore superiore a ventimila euro, mediante la conciliazione giudiziale.

Tra mediazione e conciliazione si riscontra invero una tendenziale

lo processuale. Diversa è, invece, la spiegazione del «rapporto» tra la pendenza della necessaria fase amministrativa e la pendenza del giudizio tributario. Difatti, secondo il citato Autore tale «rapporto» andrebbe spiegato ricorrendo allo strumento della condizione sospensiva, il cui meccanismo di funzionamento consentirebbe di far retroagire al momento della proposizione del reclamo tutti gli effetti generati dalla proposizione del ricorso giurisdizionale (il quale verrebbe appunto proposto, con il reclamo, in modo sospensivamente condizionato all'esito sfavorevole della fase amministrativa). Sebbene si tratti di una ricostruzione interpretativa senza dubbio interessante, tuttavia si è dell'avviso che tale «rapporto» possa essere spiegato senza la necessità di ricorrere allo strumento della condizione sospensiva, ma, molto più semplicemente, ritenendo che la pendenza della fase/parentesi amministrativa si limiti ad incidere soltanto sul decorso degli «ordinari» termini processuali per la costituzione in giudizio del reclamante/ricorrente (e per l'effetto della parte resistente); nulla di più.

(25) Quanto al dato testuale (cfr. 7° comma dell'art. 17-*bis*, secondo cui il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideeterminazione dell'ammontare della pretesa), la previsione che, di regola, la proposta di mediazione sia contenuta nel reclamo suggerisce il carattere accessorio della medesima, elemento, questo, confermato anche dalla scansione temporale indicata dall'8° comma dell'art. 17-*bis*, che parrebbe imporre una previa verifica dei presupposti di annullamento totale o parziale dell'atto indicati dal contribuente e solo successivamente la disamina della proposta di mediazione da questi formulata. In linea generale è dunque da escludere che l'Amministrazione possa prendere in esame una proposta di mediazione che non sia preceduta dal reclamo – quale previo atto che presenti i requisiti propri di un ricorso – ed eventualmente provvedere sulla medesima quand'anche ciò sia possibile entro il termine per la proposizione del reclamo stesso (al punto da determinare la superfluità della relativa presentazione). Ciò nondimeno non è escluso che l'Amministrazione, comunque stimolata ad un riesame della posizione, possa in concreto pervenire ad un risultato analogo, esercitando d'ufficio il potere di autotutela, ipotesi, quest'ultima, che non si presterebbe ad essere inquadrata nella mediazione di cui si discute.

sovrapponibilità di disciplina che orienta decisamente la ricostruzione sistematica dell'istituto, sia perché entrambi presuppongono la notifica dell'atto introduttivo del giudizio – non importa se ricorso/ricorso o ricorso/reclamo perché il reclamo (a mio avviso) è il ricorso (26) – sia in ragione dell'esclusione della conciliazione per le liti rientranti nel campo di applicazione dell'art. 17-*bis*, sia in quanto i parametri ai quali l'Amministrazione è chiamata ad orientare la valutazione di mediabilità della controversia corrispondono a quelli ordinariamente applicati per le procedure di conciliazione, sia, da ultimo, perché, pur nei limiti della compatibilità, la norma sulla mediazione richiama l'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992 (27).

Tuttavia, la mediazione presenta due sostanziali peculiarità: la prima si pone in ottica propriamente derogatoria rispetto alla conciliazione, nella misura in cui si prevede un «termine massimo certo» entro cui la mediazione può essere conclusa (novanta giorni dalla proposizione del reclamo anziché la prima udienza, la cui celebrazione dipende dal carico della singola Commissione tributaria) (28); la seconda è, viceversa, conseguente alla mancata costituzione in giudizio delle parti, che esclude del tutto il coinvolgimento del giudice, il quale, nel caso della conciliazione, dopo averne valutata l'ammissibilità, è comunque chiamato solo a disporre l'estinzione del giudizio prendendo atto delle intese delle parti (29), perché, come statuito dalla Corte costitu-

(26) La stessa Agenzia delle entrate nella recente circolare del 12 febbraio 2014, n. 1, § 2, nota 4, a commento delle modifiche apportate dall'art. 1, 611° comma, della l. n. 147 del 2013, ha testualmente precisato che l'istanza di reclamo «qualora non contenga una proposta di mediazione, il contenuto del reclamo non si differenzia sostanzialmente da quello del ricorso».

(27) Sulla natura giuridica della mediazione tributaria e sul tentativo di ricostruzione sistematica dell'istituto tra (in)disponibilità del tributo e ricostruzioni transattive si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 51 ss.

(28) In tal modo, la mediazione diviene una sorta di «conciliazione in termine fisso», poiché la decorrenza di tale termine senza che il tentativo sia stato esperito sottrae alle parti e allo stesso organo giurisdizionale qualunque prerogativa, diretta, rispettivamente, a proporre o comunque a favorire, per l'appunto, la conciliazione della controversia. Con la scadenza del termine, infatti, vista l'esclusione della conciliazione giudiziale, una parte non potrà proporre all'altra una definizione alternativa, come invece potrebbe avvenire ai sensi del 1° comma dell'art. 48, né l'ufficio potrebbe depositare, ai sensi del 5° comma, una proposta alla quale il contribuente abbia prestato adesione; da ultimo, il giudice si troverà a non poter esperire né il tentativo d'ufficio di cui al 2° comma, né assegnare il termine, previsto dal 4° comma, per la formulazione di una proposta. In ultima analisi, la mediazione uniforme e rende certo, per le liti tributarie di minor valore, il termine massimo entro cui è possibile giungere alla conciliazione della lite.

(29) Il mancato coinvolgimento del giudice tributario non dipenderebbe dal difetto di litispendenza, che, secondo la dottrina, conseguirebbe alla notifica del ricorso-reclamo alla controparte (A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul re-*

zionale, la valutazione della congruità della determinazione dell'imposta è rimessa all'Amministrazione (30).

Osservo che la Consulta nella sentenza in commento, evidenziando la natura di procedimento conciliativo preprocessuale, definisce la mediazione tributaria come «una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità» (31).

Valorizzando la direzione funzionale dell'istituto, le interpretazioni sinora emerse in letteratura con riguardo alla natura della mediazione ruotano intorno al rapporto con le altre modalità di definizione del rapporto tributario, segnatamente la conciliazione giudiziale, la cui applicabilità alle liti di minor valore è espressamente esclusa dall'art. 17-*bis* sul presupposto che ad un accordo di mediazione può giungersi subito, alla luce di una valutazione espressa dall'Amministrazione con riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e all'economicità dell'azione amministrativa (32).

In conclusione, esaminando i diversi profili di «connessione» tra reclamo e mediazione tributari, emerge, anzitutto, come i due istituti siano tra loro strettamente legati sotto il profilo della *ratio* sottesa alla relativa disciplina normativa, essendo accomunati dall'identico obiettivo di deflazionare il contenzioso con riferimento alle controversie tributarie di «minor valore» (33). In tal senso, difatti, nella relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98 del 2011, si afferma che la nuova disciplina normativa della «mediazione tributaria» – utilizzando un'espressione tecnicamente riferibile ad entrambi gli istituti giuridici (reclamo e mediazione) – «introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate».

clamo tributario, cit., 325). Va tuttavia ricordato che la giurisprudenza ha statuito che la conciliazione tributaria, oltre alla contestazione formale della pretesa, richiede l'instaurazione del rapporto processuale mediante deposito presso la commissione tributaria dell'atto introduttivo del giudizio (cfr. Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, in *Corr. trib.*, 2002, 982, con nota di M. Basilavecchia, *La conciliazione giudiziale può essere fuori udienza ma deve restare interna al processo*). Sul punto v. anche S. Menchini, *Conciliazione giudiziale*, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 47.

(30) Si veda Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433.

(31) A mio avviso la mediazione tributaria si inserisce come una «parentesi amministrativa» all'interno di una lite già pendente, anche se «quiescente», questo perché il reclamo assume *ab origine* la natura (anche) di ricorso giurisdizionale.

(32) Per le interpretazioni dottrinali sulla natura della mediazione tributaria si rinvia *infra* al par. 6.1.

(33) A tal riguardo si veda, per tutti, A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1024.

Allo stesso modo, anche nella circolare dell' Agenzia delle entrate n. 9/E del 19 marzo 2012 (34), in cui sono forniti chiarimenti interpretativi sulla nuova procedura della «mediazione tributaria» (35), si afferma che tale procedura amministrativa «deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il «rinvio» ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie».

Ed ancora, i due istituti del reclamo e della mediazione sono accomunati anche sotto il profilo dei relativi presupposti di attivazione, essendo coincidente il loro ambito applicativo. Da tale coincidenza applicativa deriva anche un ulteriore profilo di connessione, tra reclamo e mediazione, di tipo procedimentale. In particolare il reclamo e la mediazione sono legati da un nesso di tipo procedimentale, nel senso che il (facoltativo) (sub)procedimento amministrativo della mediazione, avente carattere eventuale e riconducibile a moduli di definizione amministrativa di tipo «consensuale», può essere attivato soltanto all'interno del procedimento amministrativo del reclamo e, una volta attivato, sussistendone le condizioni per il perfezionamento, è destinato a «sostituirsi» a tale procedimento. In altri termini, il reclamo rappresenta il procedimento amministrativo «principale», la cui rituale attivazione non solo costituiva condizione di ammissibilità del ricorso giurisdizionale, ma anche (e prima ancora) costituisce la *condicio iuris* per la successiva ed eventuale attivazione del (sub)procedimento amministrativo della mediazione.

Sulla base di tale quadro normativo e di tale sintetico tentativo di inquadramento sistematico degli istituti del reclamo e della mediazione tributari, di seguito si analizzeranno i contenuti della decisione della Consulta del 16 aprile 2014, n. 98 (36) in relazione ai profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 sollevate dalle sei ordinanze di rimessione delle Commissioni tributarie provinciali alla Corte costituzionale, tenendo conto anche degli orientamenti dottrinali sul tema della giurisdizione condizionata (37) e delle modifiche apportate alla disciplina dell'art. 17-*bis* dalla novella contenuta nella legge di stabilità per il 2014.

(34) Disponibile in banca dati *Fisconline*.

(35) Anche in questo caso viene utilizzata la stessa espressione riportata nella citata relazione al disegno di legge, ossia un'espressione attecnicamente riferibile ad entrambi gli istituti giuridici (reclamo e mediazione).

(36) La sentenza è pubblicata *infra*, 2014, II, 439.

(37) Già da subito nei primi commenti in dottrina sono stati sollevati dubbi di legittimità costituzionale dell'istituto del reclamo, in particolare cfr. G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853.

2. – *Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis d.lgs. n. 546 del 1992 sollevate nelle ordinanze di remissione dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna*

Le Commissioni tributarie provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna (38) hanno sollevato, con sei ordinanze, diverse questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 in riferimento agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 Cost.

Secondo le Commissioni tributarie provinciali di Perugia e di Ravenna, l'art. 17-bis si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 24 e 25 Cost., perché l'istituto della mediazione risulterebbe non coerente con l'art. 3, lettera a), della Direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE (concernente determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale), in quanto l'art. 17-bis affiderebbe il ruolo di mediatore a una delle parti della controversia (la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto) anziché ad un organo terzo. Inoltre, la mediazione, sia se proposta dal reclamante sia se proposta dell'ufficio, sarebbe di fatto obbligatoria e, come tale, dichiarata incostituzionale in materia civile dalla Consulta (39), anche se per diversa ragione (eccesso di delega).

Peraltro, in ragione dell'incongruenza tra i termini (novanta giorni) previsti per il reclamo e la mediazione e la previsione (40) secondo cui gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate – ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto – divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla loro notificazione, e (in ragione) della differita costituzione in giudizio del contribuente dopo l'esaurimento della procedura di reclamo/mediazione (41), sarebbe preclusa al contribuente, durante la fase amministrativa, la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto ai sensi dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992. Di

(38) Cfr. Comm. trib. prov. Perugia, 7 febbraio 2013, 18, in *Fisconline*; Comm. trib. prov. Campobasso, 17 aprile 2013, n. 75, in *Fisco*, 2013, 3398; Comm. trib. prov. Benevento, 18 aprile 2013, n. 126, in *Ilsole24ore.com*; Comm. trib. prov. Ravenna, 12 luglio 2013. Per un commento sull'ordinanza di rinvio della corte molisana, si veda G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in *Corr. trib.*, 2013, 2046. Le ordinanze sono state rispettivamente iscritte ai nn. 68, 146, 147, 153, 270 e 271 del registro ordinanze 2013.

(39) Cfr. Corte cost., sentenza n. 272 del 2012.

(40) Cfr. art. 29 comma del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, 1° comma, della legge 30 luglio 2010, n. 122, come modificato dall'art. 23, 30° comma, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, 1° comma, della legge 15 luglio 2011, n. 111.

(41) Cfr. 9° comma, secondo periodo, dell'art. 17-bis.

conseguenza, il contribuente sarebbe costretto a versare gli importi indicati nell'avviso di accertamento, divenuto, nel frattempo, esecutivo.

Pertanto, la preclusione della tutela cautelare giurisdizionale lederebbe l'art. 3 Cost., per la «irrazionalità e diversità di trattamento» che ciò comporta, atteso che tale preclusione opera solo nei confronti dei contribuenti ai quali detto reclamo è imposto. La preclusione della tutela cautelare violerebbe anche l'art. 25 Cost., che vieta che chiunque possa essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge, perché «il contribuente potrà rivolgersi al proprio giudice naturale per ottenere un provvedimento cautelare» solo dopo l'inutile esperimento della procedura amministrativa conseguente al reclamo, mentre nelle more di tale procedura, pur in presenza di un danno grave e irreparabile che gli derivi dall'atto, è privato della tutela cautelare giurisdizionale.

Secondo le stesse Commissioni tributarie provinciali di Perugia e di Ravenna, l'art. 17-*bis* violerebbe l'art. 3 Cost., in quanto, in modo irragionevole e incoerente, garantirebbe una maggiore tutela giurisdizionale (consentendo l'accesso immediato al giudice tributario e la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato) ai contribuenti che sono parti di controversie relative a tributi di pertinenza di soggetti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate rispetto a quelli che sono parti di controversie relative a tributi di pertinenza di tale Agenzia; nonché ai contribuenti che potrebbero essere debitori dell'Agenzia delle entrate per un importo superiore a ventimila euro rispetto a quelli che potrebbero esserlo per un importo non superiore a tale cifra.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Campobasso, l'art. 17-*bis*, prevedendo l'inammissibilità del ricorso, a seguito dell'inosservanza dell'obbligo della previa presentazione del reclamo da esso previsto, violerebbe:

a) l'art. 24 Cost. in relazione sia al diritto di agire in giudizio sia al diritto di difesa, in quanto tale conseguenza (diversamente dall'improcedibilità del ricorso) sacrifica eccessivamente il diritto di agire in giudizio, comportandone la perdita definitiva;

b) l'art. 3 Cost., in relazione sia al principio di uguaglianza sia a quello di ragionevolezza, e l'art. 113 Cost., in relazione al divieto di limitare la tutela giurisdizionale avverso gli atti della pubblica amministrazione per determinate categorie di atti. Per il giudice rimettente, esistendo altri «preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)», non sarebbero ravvisabili quelle «esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia» idonee a giustificare, in base alla giurisprudenza costituzionale (42), l'imposizione dell'obbligo preliminare di presenta-

(42) Più volte, infatti, il giudice delle leggi ha ribadito che la compressione del diritto di difesa, per essere legittima, deve essere bilanciato dall'obiettivo di

zione del reclamo. Di conseguenza tale obbligo amministrativo configurerebbe «solo un rilevante aggravio del procedimento» che, in quanto condizione di ammissibilità del ricorso, «genererebbe una irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione».

Inoltre, i giudici rimettenti dubitano della conformità all'art. 3 Cost. (in relazione sia al principio di uguaglianza che a quello di ragionevolezza) e all'art. 24 Cost. (in relazione al diritto di difesa) della disciplina dell'articolo impugnato sulle spese sostenute per questa procedura amministrativa obbligatoria. Infatti, tali spese per l'assistenza tecnica, anche in caso di annullamento dell'atto a seguito dell'accoglimento del reclamo, non sono rimborsabili, ma solo detraibili, con evidente pregiudizio del diritto di difesa non garantito nella sua interezza, «mentre l'A.F. beneficia del risparmio delle spese del giudizio che non sarà instaurato».

L'art. 17-*bis* violerebbe anche l'art. 111, 2° comma, ultimo periodo, Cost., in relazione alla ragionevole durata del processo, in quanto, nel caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, al periodo di novanta giorni di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto (43) – cui potrebbe sommarsi la sospensione di quarantasei giorni nel periodo feriale – potrebbe aggiungersi il termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del reclamo e, «in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo», l'ulteriore periodo di novanta giorni, per un totale di duecentottantasei giorni, cioè di oltre nove mesi, con la conseguenza che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il decorso di tale tempo. Alla luce di ciò, secondo i giudici rimettenti con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore non avrebbe rispettato il principio posto dall'art. 111 Cost.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Campobasso, infine sarebbe violato l'art. 111 Cost. perché, nel caso in cui debbano essere impugnati, entro lo stesso termine, più provvedimenti, per l'impugnazione di alcuni soltanto dei quali deve essere preliminarmente presentato il reclamo, sarebbe evidente la complicazione processuale, dovuta alla diversità del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, con conseguente rischio di inammissibilità del ricorso, così da indurre «il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione [di un] ricorso cumulativo».

In via di estrema sintesi, si può affermare che l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* discenderebbe dall'obbligatorietà della procedura che pone un limite all'accesso immediato alla fase giurisdizionale

un miglior funzionamento della giustizia concretamente valutabile, riservando a sé un potere di verifica del merito dell'adeguatezza della soluzione adottata in relazione allo scopo perseguito. Così Corte cost., 18 gennaio 1991, n. 15 in tema di controversie con le Poste.

(43) Previsto dall'art. 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

senza che questo risulti bilanciato da adeguati vantaggi in termini di efficienza della giustizia.

Le varie ordinanze di remissione hanno dunque ritenuto non manifestamente infondata l'illegittimità dell'art. 17-*bis*, 2° comma, rispetto agli artt. 3, 24 e 113 Cost., sulla base della considerazione per cui la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per omessa presentazione del reclamo, ovvero la perdita definitiva del diritto di adire il giudice per omessa attivazione di un rimedio amministrativo, condiziona l'accesso alla giurisdizione tributaria, comprimendo il diritto di difesa. Anche ammettendo che l'obbligatorietà del rimedio amministrativo possa produrre una maggiore efficienza dell'ordinamento giudiziario, le limitazioni imposte al contribuente non possono comunque comportare il venir meno del diritto di azione.

I giudici rimettenti, inoltre, sollevano due ulteriori questioni rilevanti. Da una parte, la sospensione *ex lege* dei termini processuali impedisce l'accesso immediato alla tutela cautelare, secondo la disciplina risultante dall'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992. Per tale ragione l'obbligatorietà del reclamo si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 24, 25, 111 Cost. Dall'altra, le Commissioni rimettenti dubitano della conformità agli artt. 3 e 24 Cost. della disciplina sulle spese per l'assistenza tecnica sostenute per questa procedura amministrativa obbligatoria. Infatti, tali spese, anche in caso di accoglimento del reclamo, non sono rimborsabili, ma solo detraibili, con evidente pregiudizio del diritto di difesa non garantito nella sua interezza.

3. – *L'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis sollevate dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Benevento e di Ravenna per carenza della descrizione delle fattispecie controverse*

La Corte costituzionale in primo luogo, ha accolto l'eccezione dell'Avvocatura generale dello Stato di inammissibilità delle questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento, in quanto nella descrizione della controversia è stato omesso di indicarne il valore. Tale circostanza non ha consentito alla Consulta di verificare se la lite rientri tra quelle per le quali l'art. 17-*bis* impone la preliminare presentazione del reclamo e, quindi, non ha consentito alla stessa di effettuare il necessario controllo sulla rilevanza delle questioni di legittimità di tale articolo sollevate dal giudice rimettente.

È importante constatare che la rilevata omissione non potrebbe essere superata attraverso l'esame del fascicolo del giudizio principale, stante il principio di autosufficienza dell'ordinanza di rimessione (44).

(44) Le diverse pronunce di inammissibilità riportano alla questione che attiene alla tecnica delle ordinanze di remissione da parte del giudice *a quo*. Il tema

La difesa dello Stato ha eccepito l'inammissibilità anche delle questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna «sotto il profilo della corretta ricostruzione dei fatti di causa nell'ordinanza, che sembra essere identica alla questione parallela, nonostante i ricorrenti siano diversi».

La Commissione tributaria provinciale di Ravenna, nella prima ordinanza, anziché descrivere la fattispecie oggetto del giudizio sottoposto al suo esame, ha, per errore, riprodotto la stessa descrizione della fattispecie che figura nella diversa ordinanza. L'indicato errore del rimettente si è tradotto nella totale omissione della descrizione della fattispecie effettivamente sottoposta al suo esame e, di conseguenza, nell'impossibilità per la Corte costituzionale di effettuare il necessario controllo sulla rilevanza delle questioni dallo stesso sollevate. Anche in questo caso, il principio di autosufficienza dell'ordinanza di remissione esclude che la menzionata carenza possa essere superata attraverso l'esame del fascicolo del giudizio principale.

Infine, la Consulta ha osservato che la Commissione tributaria rimettente, nel descrivere la fattispecie sottoposta al suo esame, non specifica né se i ricorrenti avessero presentato il reclamo previsto dal censurato art. 17-*bis* – con la conseguenza che resta ignoto se si sia svolta la conseguente procedura amministrativa e se sia stato esperito un tentativo di mediazione – né se, in caso affermativo, con la domanda di tutela cautelare giurisdizionale proposta (alla quale, peraltro, il giudice *a quo* fa riferimento solo nel frontespizio dell'ordinanza di remissione), i ricorrenti avessero chiesto che l'esecuzione degli atti impugnati fosse sospesa già durante la pendenza di detta procedura amministrativa (ciò che, secondo la Commissione rimettente, la norma impugnata illegittimamente precluderebbe), oppure solo dopo la loro costituzione in giudizio (quando l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 certamente consente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato).

Per tali ragioni, essendo stata rilevata una grave carenza nella descrizione della fattispecie, anche le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna sono state dichiarate inammissibili.

attiene alla stessa efficacia dell'incidente di costituzionalità che non può essere introdotto da un giudice inconsapevole della necessità di autosufficienza dell'ordinanza di remissione. In questi termini E. De Mita, *Una sentenza nel solco dei principi consolidati*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 aprile 2014, 35.

4. – *L'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione all'obbligatorietà del reclamo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento agli artt. 3, 24, 113 Cost.*

Con riguardo al differimento della possibilità di accedere al giudice tributario, determinato dall'obbligatorietà della procedura di reclamo, come ricordato nel precedente paragrafo, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso ha prospettato la violazione dell'art. 3 (in relazione ai principi di uguaglianza e di ragionevolezza) e dell'art. 113, 2° comma, Cost. (in relazione al divieto di limitare la tutela giurisdizionale avverso gli atti della pubblica amministrazione per determinate categorie di atti), deducendo che l'esistenza, nell'ordinamento tributario, di «altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)» escluderebbe la sussistenza di quelle «esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia» idonee a giustificare, in base alla giurisprudenza costituzionale, tale differimento e renderebbe il reclamo «solo un rilevante aggravio del procedimento».

Per la Consulta tali censure, con le quali implicitamente si contesta la violazione dell'art. 24 Cost., non sono fondate. Coerentemente con la consolidata giurisprudenza (45) la Corte costituzionale ha sempre escluso che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela, essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri, in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia (46).

Come è noto, per giurisdizione condizionata si intendono quelle ipotesi normative nelle quali l'azione giudiziaria contro l'Amministrazione è proponibile solo dopo l'esperimento di procedimenti amministrativi contenziosi stabiliti da apposite norme (47).

(45) Cfr. Corte cost., 25 aprile 1968, n. 38, in *Giur. cost.*, 1968, 510; Corte cost., 16 giugno 1964, n. 47, *Giur. cost.*, 586, con nota di C. Esposito, *Onere del previo ricorso amministrativo in tutela giurisdizionale dei diritti*; Corte cost., 22 giugno 1963, n. 107, in *Giur. cost.*, 1963, 836 con nota di C. Esposito, *Sulla tutela giurisdizionale condizionata ai tempestivi ricorsi amministrativi*; Corte cost., 7 luglio 1962, n. 87, in *Giur. cost.*, 1962, 933, con nota di F. G. Scoca, *La tutela del contribuente nel processo esecutivo esattoriale*.

(46) In tal senso si veda Cort. cost., 2 aprile 1992, n. 154, in www.giurcost.it. Tale sentenza è conforme ai precedenti, Corte cost., sent. n. 15 del 1991; n. 470 del 1990 e n. 530 del 1989.

(47) In tal senso si veda M.S. Giannini, A. Piras, *Giurisdizione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XIX, 1970, 285.

I criteri guida della Corte costituzionale vennero fissati inizialmente nella sentenza n. 47 del 1964, nella quale per la prima volta la Consulta giunse ad affermare che il binomio «diritto-azione» (48) non era (e non può essere) inteso in senso assoluto, in quanto l'art. 24, 1° comma, Cost., «non impone una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità» purché ricorrano le due ipotesi prima indicate: «le esigenze di ordine generale» e le «superiori finalità di giustizia». Pertanto, sono conformi a Costituzione le norme che subordinano, in casi determinati e per ragionevoli motivi, l'esercizio dell'azione giudiziaria all'esperimento di una previa procedura amministrativa. Con tale sentenza, dunque, per la prima volta si è attribuita rilevanza costituzionale al principio di economia processuale quale giustificazione della postergazione della tutela giurisdizionale rispetto al procedimento di amministrazione giustiziale (49). In tale ottica, le limitazioni tendono ad evitare «l'abuso del diritto alla tutela giurisdizionale» o «ancor meglio, l'eccesso della giurisdizione», rinviando ad una previa fase amministrativa l'apprezzamento di ragioni della fondatezza della pretesa e l'opportunità di promuovere l'azione giudiziaria, tentando di realizzare una giustizia nell'ambito dell'Amministrazione che non può ad ogni modo risolversi in un attentato al diritto di porre l'azione in giudizio (50).

Con la sentenza n. 93 del 1979 la Corte, pur nella premessa che al legislatore è concesso imporre limiti e condizioni al diritto di azioni, censurò una normativa in materia lavoristica nella parte in cui disponeva l'improponibilità e non la semplice improcedibilità della azione giudiziaria in caso di mancata o tardiva presentazione del reclamo gerarchico nelle controversie aventi ad oggetto il riconoscimento della qualifica. Per tale ragione, nel caso di specie, il giudice davanti a cui pendeva la causa, una volta accertato che non era stato esperito il rimedio amministrativo, doveva sospendere il giudizio e concedere all'interessato un termine per la proposizione del reclamo.

Nella successiva decisione del 1991 (51), la Corte costituzionale

(48) La c.d. inscindibilità «diritto-azione» era stata sancita in modo pieno dalla Corte costituzionale a partire dalla sentenza n. 7 del 1962, in *Giur. cost.*, 1962, 73 ss, con nota di C. Esposito, *La Corte costituzionale come giudice nella «non arbitrarietà» delle leggi* e M. Giorgianni, *Le norme sull'affitto con canone in cereali. Controllo di costituzionalità o di ragionevolezza delle norme speciali?*, *ivi*, 82 e ss. Ne consegue che se difetta positivamente la titolarità del diritto sostanziale che si vorrebbe far valere in giudizio non si può invocare il diritto processuale d'azione, in tal senso Corte cost., 25 giugno 1981, n. 140, *Giur. cost.*, 1981, 1348 con nota di L. Carlassare, *Dopo il monito al legislatore un invito ai giudici*, *ivi*, 1353.

(49) Per maggiori approfondimenti sul principio di economia processuale si rinvia a L.P. Comoglio, *Premesse ad uno studio sul principio di economia processuale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, 584 e ss.

(50) Cfr. Corte cost., 26 luglio 1979, n. 93, in *Foro it.*, 1979, I, 2535.

(51) Cfr. Corte cost., 18 gennaio 1991, n. 15, in *Giur. cost.*, 1991, 1113.

dichiarò incostituzionale l'art. 20 del d.p.r. n. 156 del 1973 contenente disposizioni legislative in materia postale nella parte in cui subordinava l'azione di risarcimento danni contro l'amministrazione postale alla condizione del previo reclamo in via amministrativa. Tale reclamo si poneva come condizione di proponibilità della domanda giudiziale, il quale, se non esperito nel termine decadenziale di sei mesi avrebbe comportato la decadenza dell'azione giudiziaria. La norma venne dichiarata incostituzionale non solo perché non si sarebbe potuta trasformare la condizione di proponibilità della domanda in condizione di mera procedibilità, stante l'impossibilità di applicare analogicamente la disciplina prevista dall'art. 443 c.p.c., ma anche perché l'azione giudiziale si poteva proporre solo dopo sei mesi dalla proposizione del reclamo; termine giudicato eccessivamente lungo, tale da configurare di per sé un contrasto con i parametri costituzionali. Ma non solo. Quando anche il termine fosse stato ridotto, a giudizio della Corte non sembrarono esserci quelle ragioni che avrebbe potuto giustificare un previo reclamo amministrativo e, quindi, quelle speciali condizioni che avrebbero reso legittima l'apposizione di limiti per l'accesso alla tutela giurisdizionale.

In un'altra successiva sentenza, la Corte costituzionale ha censurato una normativa in tema di definizione dei ricorsi gerarchici in materia di pensione di guerra, secondo la quale il Ministero del Tesoro aveva a disposizione uno *spatium deliberandi* di due anni.

In tal caso la Corte ha ribadito che *gli artt. 24 e 113 della Costituzione pur non imponendo ... una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita in un momento successivo ove ricorrano le anzidette esigenze e finalità, tuttavia, anche nel concorso di queste circostanze, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, ovvero di non differirla irrazionalmente, lasciandone privo l'interessato per un periodo di tempo incongruo* (enfasi aggiunta) (52).

In tema di tributi, la Corte costituzionale, a partire dalla sentenza in tema di imposta di bollo, in conformità al principio della piena attuazione delle garanzie costituzionali relativi al diritto di difesa, ha dichiarato «illegittime le disposizioni che comportavano compressioni del diritto di azione, ostacolandone l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza in relazione al mancato esperimento di ricorsi amministrativi (cfr. specificamente, sent. n. 15 del 1991 e sent. n. 530 del 1989)» (53). In tale sentenza la Corte costituzionale

(52) In tal senso, Corte cost. n. 154 del 1992, *cit.* Conformi a tal orientamento cfr. Corte cost., sentenze n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992; in termini simili, sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992, n. 130 del 1970.

(53) Cfr. Corte cost., 23 novembre 1993, n. 406, in *Boll. trib.*, 1994, 90; e

ha dichiarato illegittimo l'art. 33, ultimo comma, d.p.r. n. 642 del 1972, per contrasto con l'art. 24 Cost., nella parte in cui non prevede, in materia di rimborsi dell'imposta di bollo, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo (54). Nel caso di specie, il contrasto con gli artt. 24 e 113 Cost. era veramente clamoroso, in quanto l'accesso del contribuente alla fase giurisdizionale era rimesso praticamente *sine die* alla volontà dell'Amministrazione (55).

Anche l'art. 39, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di imposta sugli spettacoli, è stato dichiarato incostituzionale, nella parte in cui non prevede «l'esperimento dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo» (56).

La Corte costituzionale si è pronunciata anche sulla compatibilità dell'art. 12 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, in materia di tasse sulle concessioni governative, il quale esclude l'esperibilità dell'azione giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo (57).

La Corte costituzionale, ricollegandosi alle sue precedenti pronunce 23 novembre 1993, n. 406 (in materia di imposta di bollo) e 27 luglio 1994, n. 360 (in materia di imposta sugli spettacoli) ha ribadito il principio consolidato secondo cui «l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere di previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione ad un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile», rilevando come nel caso di specie «l'art. 12 del d.p.r. n. 641 del 1972, come per quelle previste dalle norme analoghe dei decreti nn. 640 e 642, manca di una *ratio* idonea a giustificare il limite imposto al principio dell'art. 24 Cost.», trattandosi «di controversie

in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, 112, con nota di C. Glendi, *Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo*.

(54) Invero, già, la Corte di Cassazione aveva ritenuto che il contribuente potesse adire il giudice ordinario anche dopo la sola ordinanza intendentizia, inteso come atto amministrativo comunque espressivo di una volontà di imposizione, cfr. *ex multis* Cass., 27 maggio 1994, n. 5237, in *Boll. trib.*, 1994, 1361.

(55) Il riferimento è a C. Glendi, *op. ult. cit.*, 113.

(56) Cfr. Corte cost., 27 luglio 1994, n. 360, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, 1161, commentata da C. Glendi, *Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'A.G.O.*; A. Magliaro, *Giurisdizione tributaria avanti all'A.G.O. e filtro amministrativo (La Consulta si pronuncia in tema di tributi sugli spettacoli di bollo e su concessioni governative)*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 452.

(57) Cfr. Corte cost., 24 febbraio 1995, n. 56, in *Boll. trib.*, 1995, 555, in materia di tasse di concessione governativa, con nota di C. Glendi, *La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, 423.

che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario o opportuno che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame in sede amministrativa» (58).

Nel caso di specie, la sanzione di incostituzionalità della giurisdizione condizionata prevista dall'art. 12, d.p.r. n. 641 del 1972, era nata in tema di rimborso della tassa di concessione sulle società, tacciata di incompatibilità comunitaria dalla Corte di giustizia a seguito della sentenza 20 aprile 1993, n. C-71/91 e C-178/91. La Corte costituzionale, proprio al fine di rimarcare l'assenza di esigenze di ordine generale o di superiori finalità di giustizia, aveva rilevato anche la scarsa funzionalità di tale previsione normativa come mezzo di prevenzione delle liti confermata dal proliferare di controversie relative all'indebito comunitario della tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione della società nel registro delle imprese.

Successivamente, la Corte costituzionale con sentenza n. 233 del 1996 (59) aveva sancito l'incostituzionalità dell'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche), nella parte in cui non prevedeva l'esperibilità dell'azione giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo avverso l'ingiunzione di pagamento dell'Ufficio del Registro, in caso di mancato o insufficiente pagamento delle tasse automobilistiche da parte del proprietario del veicolo. La Corte, ribadendo quanto già affermato nelle precedenti sentenze, nelle quali si sottoponevano al vaglio di costituzionalità normative strutturate in maniera analoga alla presente (art. 12 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, in tema di tasse sulle concessioni governative; art. 39 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, relativa all'imposta sugli spettacoli; art. 33 del d.p.r. 26 ottobre n. 642 in tema di imposta di bollo), ha ribadito che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione entro un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile. Nel caso di specie, la Corte ha sottolineato che le controversie relative alla pretesa creditoria della pubblica amministrazione attengono solo all'*an* della stessa, essendo l'entità della soprattassa normativamente predeterminata e, per tale motivo, non vi sono accertamenti tecnici in funzione dei quali appare necessario, o quantomeno opportuno, che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa.

(58) Cfr. Corte cost., n. 56 del 1995, *cit.*

(59) Cfr. Corte cost., 4 luglio 1996, n. 233, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, 816 con nota di C. Glendi, *L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi*, 818.

Tali sentenze, come è stato rilevato in dottrina (60), avrebbero dovuto scoraggiare i ricorrenti tentativi da più parti effettuati di introdurre filtri amministrativi in tutto l'ambito del contenzioso fiscale.

Tali filtri amministrativi, alla prova dei fatti, rappresentavano solo uno strumento per procrastinare il momento della tutela davanti al giudice tributario. Molto spesso, infatti, l'Amministrazione finanziaria, in passato, tendeva a recepire acriticamente il parere degli uffici sottoposti, quegli stessi uffici che avevano emesso gli atti contro i quali il contribuente intendeva ricorrere; emblematico, in proposito, il caso del rimborso della c.d. taxa sulle società. A fronte di un vasto numero di richieste di rimborso, l'Amministrazione finanziaria, tenendo un comportamento ostruzionistico, aveva utilizzato il sistema dei ricorsi amministrativi a soli fini dilatori (61).

Anche sotto questo profilo la Corte costituzionale ha censurato tali filtri amministrativi sostenendone la loro scarsa funzionalità come mezzo di prevenzione delle liti e come condizione di accesso alla fase giurisdizionale. In tale ottica la fase stragiudiziale amministrativa è considerata come differimento dell'effettiva tutela e non come meccanismo per la composizione di liti e, dunque, come filtro utile per decongestionare la fase giudiziale (62).

Alla stregua del consolidato orientamento giurisprudenziale in punto di giurisdizione condizionata (63) la Consulta ha ritenuto, nella

(60) In tal senso si rinvia a C. Glendi, *ult. op. cit.*, 819. Anche S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, 2012, 412, ha ricordato che tutti i filtri amministrativi che sono stati presenti nell'ordinamento tributario a cominciare dalle stesse Commissioni tributarie che oggi hanno sicuramente caratteristiche giurisdizionali, ma che inizialmente erano ricorsi amministrativi preliminari rispetto all'azione avanti al giudice ordinario, «[...] non hanno mai dato esiti soddisfacenti» e sono stati progressivamente superati dalla crescente tendenza a rimettere immediatamente al giudice tributario la sostanziale generalità delle controversie tributarie.

(61) Sul punto si veda il parere dell'Avvocatura generale 1 giugno 1993, n. 063966, in *Boll. trib.*, 1993, 1811, in cui veniva suggerita una serie di eccezioni, per contrastare le pretese dei contribuenti. Anche la circolare ministeriale 11 gennaio 1995, n. 8/E-II-4-8365 del Dip. Entrate – Dir. centr. aff. giur. e contr. trib., in *Corr. trib.*, 1995, 480, suggeriva agli uffici periferici, a fini puramente dilatori, una resistenza ad oltranza alle istanze di rimborso dei contribuenti.

(62) Dall'analisi della giurisprudenza in tema di tentativo di conciliazione delle controversie agrarie emerge che i filtri amministrativi hanno determinato un incremento e non la deflazione del contenzioso, così G. Verde, *La conciliazione come «filtro» nelle controversie agrarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 676.

(63) Intendendosi per giurisdizione condizionata tutti quei casi in cui l'accesso alla giurisdizione richiede il previo esperimento di un tentativo di conciliazione o, come nel caso in esame, di altro «adempimento volto a rendere praticabile una modalità alternativa di composizione dei conflitti» in dottrina cfr. In tal senso si veda M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, *cit.*, 155 il quale a sua volta richiama per questa formulazione B. Capponi, A.

sentenza n. 98 del 2014 in commento, che «gli istituti del reclamo e della mediazione tributari, nel favorire la definizione delle controversie nella fase pregiurisdizionale introdotta con il reclamo, tendono a soddisfare «l'interesse generale» sotto un duplice aspetto:

(i) da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria;

(ii) dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui (che, nell'ambito di quelli promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, comportano le più rilevanti conseguenze finanziarie per le parti)».

Sulla legittimità costituzionale dell'obbligatorietà del reclamo la dottrina era divisa, anche con posizioni differenziate.

Parte della dottrina tributaria aveva ricordato i precedenti della Corte costituzionale, la quale ha costantemente affermato che gli artt. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione stretta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, che può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, con il limite di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione delle garanzie stabilite dalle suddette norme costituzionali (64). Secondo tale dottrina, il differimento dell'azione giurisdizionale è previsto per permettere alle parti di instaurare una fase di mediazione amministrativa intesa a prevenire la lite processuale, e perciò assimilabile ai tentativi obbligatori di conciliazione già previsti nel nostro ordinamento e ritenuti legittimi dalla Corte costituzionale (65).

Sulla base di tale assimilazione è ricordato come la Corte costituzionale, in tema di tentativo obbligatorio di conciliazione in materia di diritto del lavoro, abbia dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale affermando che il diritto di azione ai sensi dell'art. 24 Cost. non comporta l'assoluta immediatezza del suo esperimento, ben potendo la legge imporre oneri finalizzati a salvaguardare interessi generali, con le dilazioni conseguenti (66). Quanto all'improcedibilità

Storto, sub art. 24 Cost., in *Codice di procedura commentato*, diretto da C. Conso, Milano, 2010, 9.

(64) In tal senso A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 901-902.

(65) In tal senso A. Turchi, *op. ult. cit.*, 902.

(66) Cfr. Corte cost., 13 luglio 2000, n. 276, in *Giur. it.*, 2001, 438 dove si legge che il tentativo obbligatorio di conciliazione, *ratione temporis* applicabile, tendeva a «soddisfare l'interesse generale sotto un duplice profilo: da un lato, evitando che l'aumento delle controversie attribuite al giudice ordinario in materia di diritto del lavoro provochi un sovraccarico dell'apparato giudiziario, con conseguenti difficoltà per il suo funzionamento; dall'altro, favorendo la composizione

della domanda per il mancato esperimento del tentativo di conciliazione, tale sanzione, lungi dal risolversi in una questione processuale inutile, rappresenta la misura con la quale l'ordinamento assicura effettività all'osservanza dell'onere. Da questa prospettiva l'estinzione del giudizio per mancata tempestiva riassunzione costituisce normale applicazione del principio generale che considera con sfavore l'inattività delle parti.

Sulla scorta di tali considerazioni, la citata dottrina ha ritenuto che la disciplina in commento, intesa alla luce dei principi costituzionali così come interpretati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, non leda il diritto di difesa del contribuente e sia pienamente giustificata anche da un punto di vista costituzionale (67). Ebbene, la conclusione era sorretta dall'analisi della funzione e della natura del reclamo secondo cui quest'ultimo è finalizzato a prevenire l'instaurazione del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie e risponde agli interessi generali e che la presentazione del reclamo all'Agenzia delle entrate produce gli effetti sostanziali della domanda giudiziale e non grava di un onere eccessivo la parte interessata.

Altri hanno sostenuto che nel reclamo si ravvisano quelle esigenze di ordine generale e quelle superiori finalità di giustizia che, secondo la giurisprudenza della Consulta, legittimano la giurisdizione condizionata (68). Tali esigenze e finalità si identificano nel «filtro con finalità conciliative» il quale stimola la composizione della lite nella fase stragiudiziale, cercando di responsabilizzare le parti del rapporto tributario, e inducendole a valutare con ponderazione l'avvio della causa, ri-

preventiva della lite, che assicura alle situazioni sostanziali un soddisfacimento più immediato rispetto a quella conseguita attraverso il processo». Il giudice delle leggi ha, anche, statuito che nel caso di specie il tempo di sessanta giorni durante il quale perdura l'impedimento è obiettivamente limitato e non irragionevole. Tale conclusione era sorretta da diverse argomentazioni. Anzitutto la richiesta del tentativo obbligatorio di conciliazione produce sostanzialmente gli effetti della domanda giudiziale, comportando la sospensione del decorso di ogni termine di prescrizione e di decadenza, per i sessanta giorni nei quali deve avvenire l'espletamento del tentativo di conciliazione e per i venti giorni successivi alla sua conclusione, cioè per un tempo sufficiente ad instaurare la lite. Inoltre, il giudice adito prima dell'esperimento del tentativo, o in pendenza del termine di cui sopra, si limita a sospendere il processo e a fissare il termine perentorio di sessanta giorni per promuovere il tentativo, dopo il quale il processo deve essere riassunto entro centottanta giorni, pena l'estinzione (art. 412-bis, 3°, 4° e 5° comma, c.p.c.). Infine, prima dell'espletamento del tentativo di conciliazione e durante il termine per il suo espletamento, la situazione sostanziale è comunque tutelabile in via cautelare, onde è posta al riparo da eventuali pregiudizi derivanti dalla durata del processo a cognizione piena (art. 412-bis, ultimo comma, c.p.c.).

(67) Si veda A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 903.

(68) Il riferimento è a F. Pistolesi, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1429.

ducendo così i carichi pendenti presso le Commissioni tributarie ed abbattendo i correlati costi che le stesse altrimenti dovrebbero affrontare. In aggiunta, il reclamo stimola e valorizza l'autotutela dell'Agenzia delle entrate. Nel complesso, dunque, per questa parte della dottrina, il reclamo, pur differendo la tutela giurisdizionale, è in grado di accelerare e rendere più efficiente la giustizia tributaria senza rendere il suo accesso più gravoso, posto che il reclamo si converte *ope legis* in ricorso e il privato deve solo curarne il deposito in Commissione tributaria provinciale (69).

Per altro verso, è stato ricordato da una attenta dottrina (70) che Enrico Allorio sosteneva che «la categoria dell'attività di giustizia non s'esaurisce nella funzione giurisdizionale, ma abbraccia la funzione amministrativa» (71). In altri termini, è conforme ai principi costituzionali che all'Amministrazione finanziaria sia demandato il potere di risolvere la potenziale controversia, in quanto Amministrazione intesa come organo di giustizia. È interesse dello Stato l'attuazione celere della giustizia tributaria perché interesse di tutta la collettività: «ove l'atto amministrativo è ingiusto, l'atto d'imposizione tributario è due volte ingiusto; in sé e in raffronto con la serie degli atti che hanno risolto, in rapporto ad altri obbligati, con simili situazioni d'imposizione tributaria. L'ingiustizia tributaria ha una ripercussione praticamente illimitata» (72).

Su tali basi teoriche, tale dottrina ha ritenuto perfettamente conforme a Costituzione questa nuova ipotesi di giurisdizione condizionata, posto che sono rispettati i parametri posti dalla più volte citata giurisprudenza costituzionale. In particolare, le superiori finalità di giustizia o l'interesse generale sono giustificate dalla riduzione delle cause per liti di valore inferiore ai ventimila euro, per cui ragioni di economicità consentono di ritardare la fase giurisdizionale. Tanto più, si osserva, che il contribuente insoddisfatto dell'esito del reclamo/mediazione può attivarla senza difficoltà posto che il contenuto del ricorso coincide con il reclamo, dovendo soltanto posticipare la costituzione in giudizio di ulteriori novanta giorni (73).

Pertanto, nella sentenza in commento, la Corte costituzionale ha confermato non solo il suo consolidato orientamento giurisprudenziale in punto di giurisdizione condizionata, ma anche l'indirizzo interpretativo sostenuto in dottrina in base al quale il reclamo non lede il diritto di difesa del contribuente ed è pienamente giustificato anche da un

(69) In tal senso F. Pistolesi, *op. ult. cit.*, 1429.

(70) Il riferimento è a M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1505.

(71) In questi termini, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 5^a ed., Torino, 1969, 12.

(72) In tal senso E. Allorio, *op. ult. cit.*, 19.

(73) Il riferimento è a M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1508.

punto di vista costituzionale, in quanto quest'ultimo è finalizzato a prevenire l'instaurazione del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie e la relativa presentazione all'Agenzia delle entrate produce gli effetti sostanziali della domanda giudiziale non gravando di un eccessivo onere la parte interessata.

A differenza di quanto sostenuto dal giudice rimettente, la Corte costituzionale ha testualmente affermato nella sentenza in commento che «la concorrenza di “altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)” non esclude né, come è ovvio, l'astratta adeguatezza del reclamo e della mediazione tributari al soddisfacimento dell'indicato interesse generale, né la concreta idoneità e utilità di tali istituti al conseguimento di detto fine. Al riguardo, è sufficiente osservare come l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa – oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa – conferiscano al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria. Deve quindi negarsi anche che il reclamo costituisca – come invece sostenuto dalla Commissione rimettente – “solo un rilevante aggravio del procedimento”».

In proposito, in dottrina non era mancato chi da subito aveva rilevato che l'originaria disciplina pone(va) seri problemi di costituzionalità, poiché nella stessa non si rinvenivano quelle esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, più volte richiamate dalla Corte costituzionale (74).

In particolare, appariva criticabile in ordine alla sua idoneità a determinare un miglior funzionamento della giustizia tributaria attraverso l'eventuale riduzione del contenzioso bagatellare pendente davanti alle Commissioni tributarie. A corroborare tale conclusione, si rilevava come gli istituti del reclamo e della mediazione concorrono con gli istituti deflattivi preesistenti, ossia l'accertamento con adesione e l'istanza di autotutela.

Tale conclusione era sorretta dalla valutazione della natura giuridica del reclamo. In tale prospettiva, la dottrina che ritene(va) non costituzionalmente giustificato l'obbligo del reclamo che impone(va) il differimento della fase giurisdizionale, ha osservato che il reclamo può essere assimilato ad un riesame obbligatorio in autotutela, per prevedere il quale sarebbe stato sufficiente una circolare interna di carattere organizzativo, senza creare alcuna interferenza con il processo. Lo

(74) In tal senso si veda G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., 854.

stesso risultato della mediazione si sarebbe potuto raggiungere se la Direzione centrale avesse chiesto agli uffici di proporre a tappeto la conciliazione fuori udienza, in tutti i casi minori in cui sussistono le condizioni ora previste dalla legge per «mediare» (75). Sulla scorta di tali considerazioni, è stato addirittura affermato che il reclamo non abbia alcuna ragion d'essere ma, al contrario, si inserisca nella struttura del processo come elemento di disturbo compromettendo le effettive garanzie del contribuente (76). Il reclamo, in tale logica, come rimedio giustiziale che apre una valutazione che potrebbe portare all'annullamento o alla revoca totale o parziale dell'atto (evitando così il contenzioso) era considerato ultroneo, posto che già nel sistema tributario esistono rimedi efficaci senza incidere sull'esercizio del diritto alla difesa. Da una parte vi è il rimedio dell'autotutela e, più in generale, un obbligo diffuso dell'Amministrazione finanziaria di attivare un contatto preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione a ruolo.

Dall'altra, la possibilità di evitare il contenzioso definendo in adesione l'obbligazione tributaria a seguito del contraddittorio in sede amministrativa (77). Tali rimedi confortano la tesi dell'inutile aggravio

(75) Così si è espresso M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2494-2495; in senso sostanzialmente analogo F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 149-150, secondo cui si tratterebbe di una richiesta di riesame rivolta all'Agenzia delle entrate, con cui si avvia un procedimento amministrativo. Si veda anche A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 898. Anche A. Marcheselli, *La nuova mediazione fiscale: tra istanza deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente*, retro, 2012, 1184-1185 riconosce che il reclamo «sembra rimandare o a un ricorso gerarchico o, forse meglio, ad un'istanza di autotutela». Per altro verso, autorevole dottrina ha sostenuto che «in sostanza il reclamo in questione si risolve in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio di poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale «la mediazione rappresenta un sostanziale surrogato»). Tuttavia non manca di sottolineare come nei tratti fondamentali della sua disciplina siano presenti aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali amministrativi, in tal senso S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 413-414.

(76) Così B. Bellè, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 867.

(77) In tal senso B. Bellè, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, cit., 867. Adesivo D. Stevanato, *Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 98 e ss. secondo cui «la sostanziale sovrapposizione dell'istituto previsto dall'art. 17-bis rispetto alla possibilità di presentare istanze di annullamento d'ufficio degli atti impositivi e istanze di accertamento con adesione emerge anche dai parametri che l'Ufficio finanziario deve ponderare comparativamente nella sua decisione amministrativa». Per tali ragioni, l'art. 17-bis «delinea un istituto farraginoso, bifronte, seriamente sospetto di incostituzionalità, che si sovrappone a istituti già esistenti, in termini del tutto confusi».

posto dal Legislatore con l'introduzione dell'obbligo del reclamo il quale, pertanto, non solo non è giustificato da esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, ma non necessita nemmeno degli accertamenti tecnici che, secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale (78), potrebbero giustificare un esame preliminare con contestuale ritardo dell'azione giudiziaria (79). Secondo tale corrente dottrinale, se per tali preliminari accertamenti tecnici si intende la necessità di un supplemento di attività istruttoria, la possibilità che essa sia esercitata risulta ampiamente garantita dai diversi istituti deflattivi prima citati, i quali implicano sempre un'ulteriore e più attenta verifica del proprio operato da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza che possa in alcun modo rilevare il fatto che il reclamo investa strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (80).

In aggiunta, quanto all'efficacia dello strumento, si ricorda che l'art. 17-*bis* non dispone degli effetti premiali in termini di riduzione delle sanzioni previsti dal d.lgs. n. 218 del 1997, sicché il contribuente potrebbe trovare maggiore convenienza nel ricorrere all'accertamento con adesione invece che tentare la via del reclamo o della proposta di mediazione.

Per tali ragioni, questa parte della dottrina tributaria ha sostenuto che la previsione di una «parentesi amministrativa» prima della fase giurisdizionale non comporta vantaggi significativi nel funzionamento della giustizia tributaria, per cui la compressione del diritto difesa determina un rinvio dell'instaurazione del giudizio non adeguatamente bilanciata (81). Pertanto, l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* discenderebbe dall'obbligatorietà della procedura in esso regolata che

(78) Così Corte cost., 4 luglio 1996, n. 233 la quale ha statuito l'illegittimità dell'art. 3, ultimo comma, della l. 24 gennaio 1978, n. 27 nella parte in cui, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'Ufficio del Registro, impediva l'esperibilità dell'azione giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo, ribadendo che un eventuale ricorso gerarchico deve considerarsi illegittimo quando la pretesa erariale non implica accertamenti tecnici in funzione dei quali sia necessario o, quanto meno, opportuno che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa.

(79) Il riferimento è a B. Bellè, *op. ult. cit.*, 867.

(80) In questi termini B. Bellè, *cit.*, 868.

(81) Il riferimento è a G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *cit.*, 855, il quale replica anche a quella parte della dottrina che ritiene l'art. 17-*bis* non un rimedio di carattere amministrativo perché lo stesso reclamo si traduce *ope legis* in ricorso qualora non venga accolto ovvero non si perfezioni l'eventuale mediazione (in tal senso F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 25). «[...] anche qualificando tale atto come una modalità speciale di proposizione del ricorso si tratta pur sempre di una modalità più gravosa per il contribuente, sicché la sua costituzionalità merita comunque di essere vagliata alla luce dei medesimi principi sopra esposti».

non risulterebbe adeguatamente bilanciata da vantaggi in termini di efficienza della giustizia (82).

Anzi, è rilevato che non può escludersi che l'istituto possa creare nuove controversie, come nel caso in cui il contribuente ritenga la lite non reclamabile, per oggetto o per valore e presenti direttamente ricorso, con declaratoria di inammissibilità ovvero la ritenga reclamabile e trascorsi inutilmente i novanta giorni, nel silenzio dell'Amministrazione, si costituisca in giudizio ai sensi del 9° comma dell'art. 17-*bis*, il ricorso sarà dichiarato inammissibile in quanto la costituzione in giudizio è avvenuta fuori termine (83).

Per altra autorevole dottrina, anzi, maggiore efficienza ci sarebbe realizzata, per converso, dall'eliminazione per mano della Corte costituzionale o del Parlamento, dell'istituto della mediazione tributaria, inutile, iniqua, incomprensibile (84).

Altri autori hanno ritenuto, infine, che la ragionevolezza della dilazione dell'accesso al giudice dipenderà, nella sostanza, dalla efficienza del nuovo sistema. In altri termini, bisognerà valutare se a regime questo sistema produrrà gli intenti deflattivi sperati e se nei novanta giorni la procedura si concluderà con un decisione frutto di un vaglio oggettivo ed effettivo, senza dover attendere il giudizio (85).

(82) In tal senso si veda G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, cit., 2049. Adesiva a questa impostazione M. C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1286.

(83) In tal senso M.C. Parlato, *op. ult. cit.* 1286. Come ricorda anche A. Marcheselli, *La nuova mediazione fiscale: tra istanza deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente*, cit., 1177, i casi dubbi possono essere molti. Non solo e non tanto quello del silenzio sull'istanza di rimborso, ma anche altri, che possono concernere anche il profilo del calcolo del valore della lite, come nel caso di rettifica delle perdite. Sul punto la circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 19/E del 19 marzo 2012 assume che la rettifica delle perdite debba essere oggetto di reclamo nel caso in cui la c.d. imposta virtuale rientri nel limite stabilito dalla norma, con una soluzione, tuttavia, che lascia perplessi e con convincenti ragioni potrebbe non essere condivisa dai giudici. Sulla difficoltà nell'individuazione degli atti oggetto di reclamo, si rinvia per tutti ad una approfondita analisi compiuta in dottrina da A. Carinci, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 2877.

(84) In tal senso si è espresso E. De Mita, *Il fuoco incrociato sulla mediazione era inevitabile*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 maggio 2013 secondo cui «ad altra efficienza potremmo dire, per converso, porterà l'eliminazione, per mano della Corte costituzionale o del Parlamento, dell'istituto della mediazione tributaria, inutile, iniqua, incomprensibile».

(85) Il riferimento è a A. Marcheselli, *op. ult. cit.*, 1192-1193, secondo cui le preoccupazioni circa l'efficienza dello strumento in termini di deflazione del contenzioso risiedono nella considerazione che il reclamo si potrebbe ridurre ad un fenomeno della c.d. «doppia conforme», ossia una sostanziale duplicazione quasi automatica del provvedimento reclamato, di talché l'istituto si tradurrebbe

In proposito del rinvio dell'accesso al giudice tributario determinato dall'obbligatorietà del reclamo, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso aveva dedotto che gli artt. 3 e 113 Cost. sarebbero stati violati anche sotto il diverso profilo che detto differimento della tutela giurisdizionale è imposto solo ai contribuenti che sono parti di controversie che rientrano nell'ambito di applicazione dell'impugnato art. 17-*bis* e non, quindi, a tutti gli altri contribuenti (in particolare, a quelli che sono parti di controversie relative ad atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate o di controversie relative ad atti emessi da tale Agenzia ma di valore superiore a ventimila euro).

La Corte costituzionale ha invece osservato che, delle controversie instaurate davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali, quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate costituiscono, notoriamente, la grande maggioranza e che, nell'ambito di queste (86), le controversie di valore non superiore a ventimila euro rappresentano, a loro volta, la maggioranza sul piano numerico, mentre corrispondono, sul piano del valore, ad una percentuale assai ridotta del valore complessivo delle controversie instaurate nei confronti di detta Agenzia. Alla stregua di tali elementi, il legislatore ha dunque perseguito l'indicato interesse generale a deflazionare il contenzioso tributario in modo ragionevole, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate) che rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie e, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata sia per quella pubblica. La scelta del legislatore è dunque apparsa alla Consulta congrua rispetto alla *ratio* dell'intervento normativo, «è perciò frutto di un corretto esercizio della discrezionalità legislativa, non censurabile né, come si è visto, sul piano del diritto

in un irragionevole aggravio della procedura. L'effetto deflattivo si potrebbe raggiungere anche attraverso scelte organizzative dell'Amministrazione finanziaria che potrebbero prevedere opportuni correttivi ed un attento monitoraggio che consentano il realizzo di tale risultato. Tra queste, l'Autore suggerisce di introdurre una valutazione della professionalità dei funzionari anche mediante un'attenta valutazione dei risultati in ragione: *a*) della tenuta dei provvedimenti, in fase di mediazione e di giudizio; *b*) delle condanne alle spese. «Se non solo la funzione amministrativa primaria (quella degli accertatori), ma anche quella secondaria (la funzione di mediazione) venisse valutata in rapporto all'esito giudiziario, cumulando tali criteri con quelli, meno significativi, del budget accertato, si innescerebbe un circuito virtuoso e la cultura della giurisdizione imparziale risulterebbe, per così dire, attraverso le valutazioni di professionalità, fin nell'Amministrazione Finanziaria». Solo così l'Amministrazione finanziaria potrebbe assolvere a quella funzionale giustiziale a cui la riforma la chiama.

(86) Come confermano i dati (relativi all'anno 2010) riportati nella Relazione tecnica allegata al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98 del 2011 (A.S. n. 2814).

alla tutela giurisdizionale, né sul piano del rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza».

Peraltro con il Comunicato stampa del 14 marzo 2014, l'Agenzia delle entrate ha reso noto che grazie all'istituto della mediazione tributaria sono stati evitati molti ricorsi in commissione tributaria. In particolare, per le controversie fiscali di valore inferiore a ventimila euro, l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti hanno raggiunto l'accordo in sede di mediazione nel 57% dei casi (87).

In sintesi, tale filtro amministrativo, infatti, consente ai giudici di dedicare particolare attenzione alle liti di maggiori dimensioni che sono numericamente inferiori rispetto a quelle che rientrano nell'obbligo del reclamo, i cui esiti, tuttavia, stante la rilevanza degli importi, comportano rilevanti conseguenze finanziarie sulla parte privata e sulla parte pubblica del processo (88). Peraltro, questa parentesi amministrativa consente all'Amministrazione finanziaria di effettuare una valutazione in termini di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa la quale potrebbe portare ad un annullamento totale o parziale dell'atto impositivo a seguito della proposizione del reclamo. Il miglioramento dell'efficienza della sua azione amministrativa è obiettivo di interesse costituzionale riportabile all'art. 97 Cost. ed espressamente ripreso nell'art. 1 della legge n. 241 del 1990 (89).

Tale conclusione sarebbe anche coerente con quella dogmatica secondo cui il fine di giustizia appartiene anche al potere amministrativo di imposizione. Sul punto, per tutti, è necessario ricordare Allorio secondo cui «il rispetto del diritto, la tendenza anzi all'attuazione d'esso,

(87) Secondo gli ultimi dati forniti dall'Agenzia delle entrate, su circa 125.000 istanze di mediazione attivate nel periodo compreso dal 2 aprile 2012 al 2 ottobre 2013, quasi 72.000 si sono concluse con un accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, evitando la presentazione del ricorso in commissione tributaria. I dati sono in linea con la diminuzione del numero dei ricorsi, scesi nel 2013 di quasi il 39% rispetto al 2011: si è passati, infatti, dai 159.392 del 2011 a meno di 100.000 del 2013. La diminuzione del contenzioso tributario si registra, soprattutto, per le liti di valore inferiore ai 20.000 euro (-25% nei primi 9 mesi del 2013 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente), che sono, poi, quelle interessate dall'istituto della mediazione tributaria. Sostanzialmente stabili sono, invece, i ricorsi per le liti di importo superiore. Significativo anche il dato sulla rapidità dell'azione amministrativa: il 97% delle richieste si chiude entro novanta giorni.

(88) In tal senso si veda C. Attardi, *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 1448.

(89) In tal senso A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 51, secondo il quale il profilo dell'economicità dell'azione amministrativa può entrare nel ventaglio valutativo e contribuire ad orientare la scelta dell'ufficio di abbandonare o proseguire la lite, quando riscontra un'alea processuale derivante da un'incertezza obiettiva di fatto e di diritto. Solo in presenza di oggettivi dubbi ricostruttivi o interpretativi il criterio dell'economicità può giocare un suo ruolo ed indirizzare l'azione amministrativa.

l'attività insomma di giustizia sono un'appartenenza istituzionale al concetto dell'Amministrazione pubblica» (90).

Da questo punto di vista, la Corte costituzionale ha dunque confermato che la fase giurisdizionale possa essere preceduta da un esame amministrativo della controversia, la quale oltre a garantire l'esercizio di una funzione giustiziale in ambito amministrativo è anche in grado di evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio.

Per tali ragioni, è apparsa un po' prematura la conclusione secondo cui sarebbe stato altamente probabile l'insuccesso del reclamo sotto il profilo dell'efficienza della giustizia ed nella logica di deflazionare il contenzioso. Difatti, lo strumento del reclamo ha delle caratteristiche sue proprie, avendo lo scopo di affidare all'Amministrazione l'esercizio di una funzione amministrativa giustiziale non rinvenibile negli altri istituti deflattivi del contenzioso. Per tale ragione, il reclamo non è assimilabile a questi istituti quali l'esercizio del potere di autotutela, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

È infine opportuno far presente che tutti i precedenti casi di giurisdizione condizionata richiamati in precedenza e censurati come incostituzionali per violazione degli artt. 24 e 113 Cost., quali quelli relativi all'imposta di bollo, all'imposta sugli spettacoli e alle tasse di concessione governative e alle tasse automobilistiche, sono profondamente diversi rispetto al reclamo nella sua veste di ricorso giurisdizionale. In tali casi, infatti, non solo era previsto un vero e proprio ricorso gerarchico amministrativo, con doppio grado di cognizione davanti all'Intendente di finanza e al Ministero delle finanze, ma legava la tutela giurisdizionale all'esaurimento di quei gradi e ai tempi decisionali di questi organi, ovvero, solo in caso di loro silenzio, al decorso di un tempo comunque non inferiore a centottanta giorni dall'avvio del procedimento.

Come segnalato in dottrina (91), l'istituto del reclamo potrebbe essere assimilato alla disciplina contenuta nell'art. 188 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645 (92) ed a quella dell'art. 10 del d.p.r. 28 novembre 1980, n. 787, disposizioni che pur condizionando il diritto di azione erano state ritenute legittime dalla Consulta per il rispetto degli artt. 24 e 113 Cost (93).

(90) Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 3^a ed., Torino, 1955, 11.

(91) In tal senso si veda A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 318-319.

(92) Ai sensi dell'art. 188 il debitore poteva ricorrere all'ufficio delle imposte contro l'iscrizione a ruolo entro trenta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento o, in mancanza, dalla notificazione dell'avviso di mora. L'ufficio, se riteneva di non accogliere il ricorso, lo doveva trasmettere alla competente commissione tributaria, radicando così il procedimento davanti ad essa.

(93) Per l'art. 10 d.p.r. n. 787 del 1980 il ricorso contro il ruolo o il provvedimento di rimborso, formati dai Centri di servizio del Ministero delle finanze,

Non solo. Come ho tentato di sostenere (94) a me pare che il reclamo, nella sua veste processuale, costituisca l'atto introduttivo del ricorso già *ab origine*, tecnicamente si dovrebbe parlare di giurisdizione condizionata in termini estremamente lati (95), giacché la pendenza della lite si realizza con la notificazione del reclamo dalla quale si producono i relativi effetti, primo fra tutti quello di impedire la definitività dell'atto, sebbene tale fase rimanga quiescente in attesa che si completi la fase amministrativa di riesame giustiziale dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine è importante constatare che la Consulta nelle sue motivazioni distingue nettamente l'istituto del reclamo da quello della mediazione, inteso quest'ultimo come «strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa». In effetti reclamo e mediazione sono istituti legati da un nesso di tipo procedimentale, nel senso che il (facoltativo) (sub)procedimento amministrativo della mediazione, avente carattere eventuale e riconducibile a moduli di definizione amministrativa di tipo «consensuale», può essere attivato soltanto all'interno del procedimento amministrativo del reclamo e, una volta attivato, sussistendone le condizioni per il perfezionamento, è destinato a «sostituirsi» a tale procedimento (96).

Tuttavia, nonostante la sussistenza di tali profili di connessione, reclamo e mediazione restano due istituti giuridici strutturalmente e profondamente differenti (97).

si doveva proporre con spedizione dell'originale al Centro di servizio e con successivo deposito, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data dell'invio dell'originale, mediante spedizione o consegna di altro esemplare alla segreteria della Commissione tributaria di 1° grado.

(94) Si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4 ss.

(95) In tal modo si seguirebbe l'insegnamento che in dottrina ricomprende nel concetto di giurisdizione condizionata non solo quelle tipiche nelle quali è richiesto un «adempimento volto a rendere praticabile una modalità alternativa di composizione dei conflitti» (per questa formulazione B. Capponi, A. Storto, cit., 9) ma anche quelle ipotesi in cui la legge stabilisce, che prima di rivolgersi all'autorità giudiziaria, le parti siano tenute a svolgere una certa e qualsivoglia attività (si veda F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, Milano, 2011, 27).

(96) Ciò significa non soltanto che l'istituto della mediazione condivide con il reclamo i presupposti normativi di attivazione, ma anche (e conseguentemente) che la rituale attivazione della mediazione è inevitabilmente condizionata dalla rituale attivazione del procedimento amministrativo del reclamo, quale procedimento amministrativo (quest'ultimo) a carattere principale e necessario.

(97) Come illustrato nel paragrafo 1.

5. – *La fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell’art. 17-bis in relazione all’inammissibilità del ricorso in caso di omissione della presentazione del reclamo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all’art. 24 Cost.*

Il giudice rimettente nell’ordinanza di rinvio ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell’art. 17-bis nella parte relativa alla inammissibilità del ricorso (rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio), in caso di omissione della presentazione del reclamo, ritenendo che tale conseguenza sacrificerebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantito dall’art. 24 Cost., in quanto comporterebbe la perdita del diritto di agire in giudizio (98).

(98) La citata disposizione ricollegava la sanzione dell’inammissibilità del ricorso giurisdizionale (testualmente) alla mancata *presentazione del reclamo*. Ebbene, nonostante la sua formulazione letterale sembrerebbe lasciare intendere l’esatto contrario, sono stato dell’opinione che tale disposizione potesse essere interpretata in chiave (non già meramente formale, ma) sostanziale, nel senso di ritenere che ciò che dovrebbe determinare la sanzione della inammissibilità (ndr. improcedibilità) del ricorso giurisdizionale non fosse il dato formale del mancato inserimento nel ricorso giurisdizionale del riferimento al reclamo *ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero il dato formale del mancato inserimento in tale atto processuale dell’istanza amministrativa di riesame dell’atto impositivo rivolta all’Amministrazione finanziaria, bensì il solo «fatto» del mancato completo svolgimento della «fase/parentesi» amministrativa, (mancato svolgimento) provocato dalla costituzione in giudizio «anticipata» da parte del ricorrente/reclamante. In tal senso sembrerebbe esprimersi F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150, il quale, dopo aver affermato che «il reclamo-ricorso deve contenere i motivi e il *petitum* (l’annullamento totale o parziale dell’atto impugnato)», prosegue affermando che a tale contenuto necessario «si può aggiungere una richiesta di riesame dell’atto e una proposta conciliativa», in tal modo lasciando intendere che l’inserimento nell’atto dell’istanza amministrativa di riesame non costituirebbe un elemento formale necessario ai fini della ammissibilità del reclamo nella sua veste di ricorso giurisdizionale. In senso analogo si veda anche A. Giovannini, *op. ult. cit.*, 921, secondo cui l’atto inoltrato all’Agenzia delle entrate sarebbe «sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo, ossia sempre testimone dell’avvio della fase d’opposizione amministrativa», anche nell’ipotesi in cui sia privo dell’elemento formale dell’istanza amministrativa ricolta all’Agenzia delle entrate. In senso contrario si veda la recente pronuncia della Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 30 maggio 2013, n. 125 (in *Corr. trib.*, 2013, 2460, con nota di A. Carinci, *Il rispetto dei termini per l’esaurimento della procedura di reclamo condiziona l’ammissibilità del ricorso*, *ivi*, 2456), secondo cui, in caso di costituzione in giudizio «anticipata» da parte del reclamante/ricorrente, ossia prima che sia decorso il lasso temporale previsto *ex lege* per la decisione amministrativa sul reclamo (nella sua veste amministrativa), non troverebbe applicazione la sanzione dell’inammissibilità, in quanto tale sanzione – secondo il collegio – sarebbe stata prevista dal legislatore solo per sanzionare l’ipotesi di mancata attivazione della procedura del reclamo, nel senso di mancata presentazione del

La Consulta ha ritenuto fondata – in modo pienamente condivisibile – la questione di legittimità costituzionale che investiva esclusivamente l'originario 2° comma dell'art. 17-*bis*.

Coerentemente con la sua consolidata giurisprudenza, la Corte costituzionale ha ribadito che nelle forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (99), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (100), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (101). Di conseguenza la Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (102).

l'istanza amministrativa di reclamo, ma non anche per sanzionare l'ipotesi di mancato rispetto del termine per la costituzione in giudizio, il cui *dies a quo* viene *ex lege* individuato nella «conclusione» di tale procedura amministrativa. In particolare, secondo il collegio, trattandosi di una norma comunque limitativa del diritto di agire in giudizio, la stessa andrebbe interpretata in senso restrittivo e non estensivo, nel senso che non potrebbe «aggiungersi» una nuova ipotesi di inammissibilità laddove non prevista dal legislatore. Tale soluzione interpretativa, peraltro, sarebbe in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 9201 del 1999; Cass. n. 21170 del 2005; Cass. n. 6391 del 2006; Cass. n. 16092 del 2012), che ha sempre ritenuto che la sanzione dell'inammissibilità sia una sanzione di carattere «eccezionale», da comminare tassativamente nelle ipotesi in cui la stessa sia espressamente prevista dal legislatore.

Orbene, assunta la correttezza di tale ultima considerazione in punto di «eccezionalità» della sanzione dell'inammissibilità, si è dell'avviso che – come già sopra chiarito – anche per tale ultima ragione la sanzione della «inammissibilità» (da intendersi improcedibilità) andrebbe più correttamente comminata non tanto nell'ipotesi di mancato inserimento (da un punto di vista formale) nel ricorso giurisdizionale dell'istanza amministrativa, rivolta all'Amministrazione finanziaria, di annullamento dell'atto impositivo, quanto piuttosto nella diversa ipotesi in cui il reclamante/ricorrente, a seguito di una costituzione in giudizio «anticipata», non mette di fatto l'Amministrazione finanziaria nelle «condizioni temporali» per poter assumere la decisione amministrativa sul reclamo.

Peraltro, come già ricordato in precedenza, in tale ultima ipotesi (*id est* di costituzione in giudizio «anticipata»), anche secondo A. Giovannini (*op. ult. cit.*, 922 ss.) la sanzione applicabile non dovrebbe essere quella della inammissibilità, bensì più correttamente, quella della improcedibilità.

(99) Cfr. sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989.

(100) Cfr. sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995.

(101) Cfr. sentenza n. 113 del 1997.

(102) Cfr. sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del

Pertanto, la sanzione dell'inammissibilità del ricorso (prevista dall'originario 2° comma dell'art. 17-*bis*), determinando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, è stata dichiarata costituzionalmente illegittima, in quanto è in contrasto con l'art. 24 Cost.

Condividendo la decisione della Corte in punto di illegittimità costituzionale dell'originario 2° comma dell'art. 17-*bis* per la palese violazione dell'art. 24 Cost., mi permetto aggiungere che mentre le cause di inammissibilità sono essenzialmente riconducibili a carenze di elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio o di presupposti dello stesso, essendo diretta (l'inammissibilità) a sanzionare eventi antecedenti alla instaurazione del contraddittorio processuale, diversamente, le cause di improcedibilità non sono mai riconducibili al contenuto di tale atto ma si sostanziano sempre nella mancanza di un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto, essendo diretta (l'improcedibilità) a sanzionare eventi realizzati od omessi successivamente all'instaurazione del contraddittorio processuale (103).

Alla luce di tale (sia pur sintetica) distinzione, è evidente come

1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979. La dottrina, sulla scorta di tali sentenze della Corte costituzionale, aveva rinvenuto un profilo molto rilevante di incostituzionalità della norma *de qua*. Senza pretesa di esaustività, si veda G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, cit., 2013, 2049-2050 secondo il quale «ove la Corte non censurasse l'obbligatorietà della preventiva instaurazione della fase amministrativa, sarebbe doveroso ricondurre la disciplina di cui al 2° comma dell'art. 17-*bis* nell'ambito della compatibilità costituzionale statuendo che l'omessa presentazione del reclamo comporti la sola sospensione del giudizio con obbligo di avvio della procedura amministrativa»; F. Bianchi, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 204, che ravvisa nella scelta normativa di sanzionare con l'inammissibilità il ricorso non preceduto dal reclamo un «intento vagamente persecutorio nei confronti del contribuente»; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1509, per il quale «appare evidente come tale previsione si presti a censure di legittimità costituzionale per la violazione del diritto di difesa anche in raffronto alle altre tipologie di mediazione, o comunque di obblighi conciliativi preventivi, previsti nel nostro ordinamento, per i quali il mancato esperimento comporta la meno grave sanzione dell'improcedibilità»; M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., 156-157, il quale testualmente ritiene che ci si può associare «a coloro, tra i primi commentatori, che hanno sollevato dubbi circa la legittimità costituzionale di questa disciplina».

(103) Sulla nozione di inammissibilità e di improcedibilità, senza alcuna pretesa di esaustività, si veda A. Lugo, voce *Inammissibilità e improcedibilità* (*Dir. proc. civ.*), in *Noviss. dig. it.*, VIII, Torino, 1965; U. Natoli, *Improprietà, inammissibilità e improcedibilità della domanda giudiziale*, Milano, 1976, *passim*; C. Canova, voce *Inammissibilità ed improcedibilità*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989; C. Canova - C. Consolo, voce *Inammissibilità e improcedibilità: I) Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1995.

nella vicenda del reclamo la mancata attivazione della «fase/parentesi amministrativa» deve correttamente ritenersi causa di improcedibilità del ricorso, come previsto nel vigente art. 17-*bis*, 2° comma, novellato dalla lettera *a*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, e non già causa di inammissibilità dello stesso, poiché la «carezza» che nella specie sarebbe sanzionata non riguarda il contenuto del reclamo quale ricorso giurisdizionale (ritualmente proposto, *ex artt.* 18 ss., d.lgs. n. 546 del 1992, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente valida instaurazione del contraddittorio processuale e pendenza della relativa lite), ma riguarda, invece, la mancata attivazione della «parentesi amministrativa» che deve necessariamente inserirsi (appunto a pena di improcedibilità) all'interno del procedimento giurisdizionale (già attivato).

Difatti, a me pare, come chiarito in precedenza, che la «fase/parentesi amministrativa» è destinata ad attivarsi nello stesso istante in cui il reclamo/ricorso giurisdizionale è ritualmente proposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto tale atto riveste, sin dall'origine e contestualmente, la duplice veste giuridica di ricorso giurisdizionale (con cui viene attivato il contraddittorio processuale con l'Amministrazione finanziaria) e di istanza amministrativa di riesame dell'atto impositivo impugnato. Ciò significa che la «fase/parentesi amministrativa» si attiva contestualmente e non prima dell'instaurazione del contraddittorio processuale con l'Amministrazione finanziaria, *id est* contestualmente e non prima del momento in cui il processo inizia ad essere pendente seppure versi in un provvisorio «stato di quiescenza» (104).

È quindi evidente come la «carezza» sanzionata nell'originario art. 17-*bis*, 2° comma, non avrebbe riguardato elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio (*id est* del reclamo quale ricorso giurisdizionale), bensì un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto processuale, ossia la mancata attivazione della «fase/parentesi amministrativa».

(104) Utilizzando la definizione, già ricordata, di M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 842, il quale ha testualmente affermato «che il legislatore ha voluto, in realtà, che reclamo e mediazione si sviluppassero a ricorso già presentato (quanto meno, nel senso di notificato all'Amministrazione interessata, in ragione dell'atto impugnato). Si potrebbe allora sostenere che, nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza. Se si dovesse accedere a questa ricostruzione, la dizione del 2° comma dell'art. 17-*bis* andrebbe «corretta», nel senso che, prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile, piuttosto che inammissibile. A sostegno di questa ricostruzione, potrebbe anche osservarsi che, in fondo, ritenere la lite pendente – ancorché quiescente – sarebbe coerente con il fatto che il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, cioè quello di impedire la definitività, inoppugnabilità dell'atto contro cui si ricorre, deve ritenersi comunque conseguito sin dalla data della notificazione del ricorso/reclamo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 21».

strativa»; ragion per cui correttamente la dottrina da tempo aveva sempre ritenuto più corretto individuare la sanzione per tale «carezza» nell'improcedibilità del ricorso giurisdizionale e non nell'inammissibilità dello stesso (105).

(105) Sul tema si veda M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., 155 ss. Difatti, anche tale Autore sembrerebbe ritenere l'improcedibilità una sanzione più corretta di quella (normativamente prevista) della inammissibilità, sebbene la ragione di ciò venga dallo stesso principalmente individuata nell'«insegnamento impartito dalla Corte costituzionale al cospetto di quelle particolari figure di c.d. giurisdizione condizionata in cui l'accesso alla giustizia richiede il previo esperimento di un tentativo di conciliazione, o come nel caso in esame, di altro "adempimento volto a rendere praticabile una modalità alternativa di composizione dei conflitti"».

In senso sostanzialmente analogo si veda A. Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., 920 ss., secondo il quale la sanzione (normativamente prevista) della inammissibilità «desta serie perplessità», poiché con riferimento a tale specifica previsione normativa «il contrasto con l'opinione delle Corti (...) è lampante. Un conto è ritenere che l'obbligatorietà del preventivo ricorso in opposizione non rechi un *vulnus* al diritto alla tutela giurisdizionale; altro è prevedere una misura sanzionatoria che, volendo garantire a tutti i costi il rispetto di quel procedimento, punisca l'errore del ricorrente con la negazione radicale e definitiva della tutela giurisdizionale della sua situazione giuridica sostanziale. Una siffatta sanzione sconfinata nell'irragionevolezza e denuncia una sproporzione evidente tra interesse che intende proteggere e diritto che finisce irrimediabilmente per calpestare». Preso atto di ciò, il citato Autore prosegue osservando che «(...) se si ragiona col rigore del diritto la disposizione del 2° comma dell'art. 17-bis non può sfuggire ad una secca alternativa: o s'interpreta come costituzionalmente lesiva del diritto alla tutela giurisdizionale, oppure – ed ecco l'opzione che potrebbe salvarla, in qualche modo, da una siffatta censura – la si considera sostanzialmente irrilevante o improduttiva di effetti, argomentando che l'atto inoltrato all'agenzia sia sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo, ossia sia sempre testimone dell'avvio della fase d'opposizione amministrativa. Insomma, detto ruvidamente e in poche battute, delle due l'una: o la previsione sull'inammissibilità viene espunta formalmente perché reputata illegittima, oppure la si espunge sostanzialmente, sterilizzandola con un'interpretazione abrogante, ma costituzionalmente orientata dell'intero procedimento disciplinato nell'art. 17-bis». In altri termini, anche secondo il citato Autore la sanzione dell'improcedibilità processuale sarebbe da preferire a quella normativamente prevista dell'inammissibilità. Ciò posto, al fine di risolvere tali profili di criticità della disciplina positiva, la soluzione interpretativa dallo stesso prospettata, in estrema sintesi, sarebbe la seguente: *i*) nell'ipotesi di mancato inserimento nel reclamo/ricorso giurisdizionale del dato formale costituito dall'istanza amministrativa di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato rivolta all'Amministrazione finanziaria, la sanzione dell'inammissibilità di fatto finirebbe per perdere rilevanza pratica in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto pure in assenza di tale elemento formale il reclamo/ricorso giurisdizionale sarebbe comunque idoneo ad attivare il procedimento amministrativo del reclamo; *ii*) nella diversa ipotesi di proposizione del reclamo/ricorso giurisdizionale formalmente corretto (*id est* comprensivo anche dell'istan-

5.1. – *Gli effetti della sentenza dichiarativa di incostituzionalità del 2° comma dell'originario art. 17-bis sui rapporti non esauriti*

La Consulta nella sentenza in commento ha inoltre precisato che «con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato 2° comma dell'art. 17-*bis* nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche».

È dunque rilevante individuare i rapporti tributari non esauriti (106), relativamente agli atti notificati fino al 1° marzo 2014, tenuto conto che la lettera *b*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 ha previsto che «Le modifiche di cui alla lettera *a*) – tra cui la modifica al 2° comma dell'art. 17-*bis* (n.d.A.) – si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge» (cioè – essendo detta legge entrata in vigore il 1° gennaio 2014 – agli atti notificati a decorrere dal 2 (*recte*: 3) marzo 2014).

Pertanto, qualora vi sia stata una sentenza che abbia dichiarato l'inammissibilità del ricorso, per omessa presentazione del reclamo (107), e che non sia stata impugnata nei termini di legge, passando quindi in giudicato, non sarebbe invocabile la sentenza dichiarativa di inammissibilità pronunciata dalla Consulta, in quanto la sentenza sulla controversia tributaria è passata in giudicato.

Se invece il rapporto non si è ancora esaurito ed il contribuente ha omesso la proposizione formale del reclamo (108) ovvero si è costituito anticipatamente in giudizio (rispetto al termine dei novanta

za amministrativa) a cui tuttavia segua la costituzione in giudizio, da parte del ricorrente, in modo «anticipato», ossia prima della conclusione della fase amministrativa, la sanzione applicabile (correttamente) dovrebbe essere quella della improcedibilità del ricorso e non già quella dell'inammissibilità, essendo quest'ultima «disposta solo per la mancata presentazione del reclamo». Sul punto si veda, inoltre, Id., *Questione costituzionali sul reclamo tributario, cit.*, 313 ss.

(106) In generale sulla intangibilità dei rapporti tributari esauriti nonostante l'efficacia *erga omnes* delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, ottava edizione, Padova, 2012, 72.

(107) Nell'ipotesi di mancato inserimento nel reclamo/ricorso giurisdizionale dell'elemento formale dall'istanza amministrativa di riesame dell'atto impugnato rivolta all'Agenzia delle entrate, la sanzione dell'inammissibilità (nella previgente disciplina) è di fatto superata dall'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto tale atto è sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo. Sul punto A. Giovannini, *Questione costituzionali sul reclamo tributario, cit.*, 313 ss. In questo senso sembra esprimersi F. Tesaro, *Manuale del processo tributario, cit.*, 150. La stessa Agenzia delle entrate sostiene questa interpretazione nella circ. n. 9 del 2012.

(108) Cfr. la nota precedente.

giorni), quest'ultimo, a fronte di un'eventuale eccezione di inammissibilità dell'Amministrazione finanziaria, potrà far valere – con memoria e/o durante la trattazione della controversia in pubblica udienza – la sentenza n. 98 del 16 aprile 2014 della Corte costituzionale che rende infondata l'eccezione dell'ufficio.

Qualora sia stata emessa una sentenza che abbia dichiarato l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'originario art. 17-*bis*, 2° comma, dovrà proporsi appello avverso detta sentenza nei termini di legge (sessanta giorni – termine breve – in caso di notifica della sentenza o sei mesi – termine lungo – in caso di solo deposito della sentenza), chiedendo la riforma della sentenza a seguito della decisione n. 98 del 2014 della Corte costituzionale. Pertanto, i giudici tributari non possono pronunciare tale inammissibilità e, ove l'abbiano pronunciata, la sentenza potrà essere riformata, se non ancora scaduti i termini per l'impugnazione (109).

Infine qualora sia stato emesso il decreto recante la dichiarazione di inammissibilità del ricorso da parte del Presidente della sezione della Commissione Tributaria Provinciale a seguito dell'esame preliminare della controversia (110), entro i successivi trenta giorni, il contribuente potrà proporre reclamo contro il provvedimento presidenziale *ex art.* 28 d.lgs. n. 546 del 1992 invocando la menzionata decisione della Consulta.

6. – *L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione all'asserita obbligatorietà della mediazione e l'infondatezza della questione relativa alla mancata previsione di un mediatore estraneo alle parti sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia in riferimento agli artt. 3, 24, 25 Cost.*

Con riguardo alle questioni sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost., il giudice rimettente di Perugia ha, in primo luogo, contestato la disciplina della mediazione dettata dall'art. 17-*bis* con riferimento all'asserita obbligatorietà della stessa, tenendo conto che in materia civile la mediazione obbligatoria era stata già dichiarata incostitu-

(109) In questi termini A. Marcheselli, *La mediazione tributaria 1.0 è costituzionalmente illegittima*, in *Ipsa quotidiana* del 17 aprile 2014.

(110) Come è noto, l'esame preliminare del ricorso di cui all'art. 27 d.lgs. n. 546 del 1992 risponde essenzialmente a esigenze di economia processuale, in quanto svolge la funzione di filtro destinato a consentire l'eliminazione dei ricorsi manifestamente inammissibili in una fase processuale che precede la vera e propria trattazione della controversia ad opera della commissione. In questo termini M.G. Campus, *Commento all'art. 27*, in C. Consolo, C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2012, 336.

zionale, anche se per diversa ragione (eccesso di delega Corte, con la sentenza n. 272 del 2012 (111)).

Correttamente la Consulta ha giudicato le questioni inammissibili, in quanto ha ribadito che «tale illegittimità costituzionale fu dichiarata «per diversa ragione (eccesso di delega)», cioè in riferimento a parametri diversi (gli artt. 76 e 77 Cost.) da quelli da essa invocati. In tale modo, è lo stesso giudice *a quo* ad affermare che le argomentazioni da lui spese (tramite il rinvio alla menzionata sentenza di questa Corte) a sostegno delle questioni sollevate non sono conferenti rispetto ai parametri invocati».

Con riferimento alla questione sollevata dal giudice rimettente di Perugia in cui, in contrasto con l'art. 3, lettera *a*), della Direttiva n. 2008/52/CE, l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 affiderebbe il ruolo di mediatore, «in sostanza», a una delle parti della controversia (la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto oggetto del reclamo) e dunque non estraneo alle parti, la Corte ha ritenuto la questione infondata.

Nell'esaminare la disciplina della mediazione tributaria di cui all'art. 17-*bis*, la Corte ha osservato che tale proposta sia se formulata nel reclamo (7° comma) sia se avanzata d'ufficio (8° comma), si svolge solo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, cioè tra le parti del rapporto d'imposta, senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore. In effetti l'affidamento del procedimento a «strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», non vale a escludere che si tratti comunque dello stesso soggetto, appunto l'Agenzia delle entrate, che ha emanato l'atto.

La Consulta dubita fortemente della riconducibilità della mediazione tributaria al modello civilistico proprio per la mancanza di un soggetto terzo, come previsto invece per la mediazione delle controversie civili e commerciali disciplinata dal d.lgs. n. 28 del 2010 (art. 1, 1° comma, lettere *a* e *b*). Tuttavia tale mancanza non comporta la violazione degli invocati parametri costituzionali.

(111) Con la sentenza 6 dicembre 2012, n. 272 (in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 75, con nota di F. D'Ayala Valva, *ivi*, 82), la Corte costituzionale aveva dichiarato incostituzionale la previsione della obbligatorietà della mediazione civile (art. 5, 1° comma, del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28, recante «Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali»), non avendo riscontrato una prescrizione in tal senso né all'interno della Direttiva n. 2008/52/CE né tra i principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega. La reintroduzione della mediazione obbligatoria in ambito civile e commerciale è tuttavia avvenuta ad opera dell'art. 84 d.l. 21 giugno 2013, n. 69, conv. dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, disposizione che ha novellato il d.lgs. n. 28 del 2010. Per un'articolata disamina sulla mediazione civile e commerciale, compresi i profili tributari riguardanti l'accordo tra le parti si rinvia a L. Carota - C. Verrigni, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, Padova, 2011.

In primo luogo, la Corte ritiene inconferente il richiamo alla Direttiva n. 2008/52/CE sul quale quasi esclusivamente il giudice rimettente ha basato l'ordinanza, in quanto l'atto comunitario, come noto, si applica «nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale», con l'espressa esclusione della «materia fiscale, doganale e amministrativa» (art. 1, 2° comma), materia rilevante nella questione sollevata.

A me pare che il tema della terzietà si riverberi anche sul piano del procedimento. Sul punto la dottrina (112) ha già segnalato che a differenza delle norme sulla mediazione civile, che comunque prevedono un contraddittorio tra le parti e il mediatore, l'art. 17-*bis* non dispone nulla al riguardo. Tuttavia, all'interno dei chiarimenti rilasciati dall'Amministrazione finanziaria (113) è stato precisato che ove l'ufficio incaricato della procedura valuti favorevolmente la possibilità di una mediazione, esso invita il contribuente al «contraddittorio». Orbene, se si considera sia che per sua natura il «contraddittorio» rappresenta un confronto tra due soggetti portatori di interessi contrapposti, sia che in questo caso non si prevede alcun coinvolgimento diretto della struttura occupatasi dell'accertamento, da questo rilievo emerge con chiarezza che l'organo dell'Amministrazione chiamato a gestire la procedura di mediazione non si appalesa come organo terzo nemmeno in relazione al contegno che esso è chiamato ad assumere nel corso del procedimento (114).

In effetti a marcare la distanza tra mediazione tributaria e civilistica è anche la modalità di individuazione dei relativi ambiti applicativi degli istituti, dal momento che mentre il legislatore del d.lgs. n. 28 del 2010, muovendosi sulla base delle indicazioni della menzionata Direttiva europea, ha operato una selezione di materie da sottoporre al procedimento, quello tributario ha invece optato per la combinazione di due criteri, uno fondato sul valore della causa e l'altro afferente l'ente che ha emesso l'atto impugnato, scelta, questa, che si è comunque tradotta nell'esclusione di alcune tipologie di controversie, come quelle catastali (115) e, in particolare, quelle concernenti gli atti della riscos-

(112) Il riferimento è a F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 66.

(113) Si veda Agenzia delle entrate, circ. 19 marzo 2012, n. 9/E (par. 6.2).

(114) In proposito, si consideri che esso è tenuto ad avvertire che in caso di mancata adesione alla proposta di mediazione avanzata a seguito del contraddittorio, si provvederà ad insistere per la pretesa erariale in ogni grado del giudizio.

(115) Queste ultime, invero, comunque già inizialmente escluse poiché riguardanti atti emessi dall'Agenzia del Territorio, a seguito dell'accorpamento di tale amministrazione con l'Agenzia delle entrate continuano ad essere sottratte alla procedura di reclamo e di mediazione in ragione del loro valore indeterminabile. La prassi amministrativa (Min. Fin., circ. 18 dicembre 1996, n. 29) ha riconosciuto infatti che per le liti catastali «non può determinarsi un valore della lite nei

sione. Quest'ultima esclusione è destinata a spiegarsi con la non mediabilità di liti riguardanti pretese impositive ormai divenute definitive (116) ed in relazione alle quali, dunque, non vi sono margini per una differente determinazione quantitativa.

Pertanto, alla luce dei profili sin qui esaminati, la mediazione tributaria non si presta ad essere considerata come una declinazione del modello adottato in materia civile e commerciale, né appare riconducibile alla Direttiva europea volta a realizzare un coordinamento tra le discipline delle mediazioni facilitative rinvenibili negli ordinamenti degli Stati membri.

Negare tale assimilazione non equivale però ad esprimere un giudizio d'inadeguatezza dell'istituto della mediazione rispetto alla *ratio* ad esso sottesa. Del resto, quand'anche tale procedimento fosse stato affidato ad un organo terzo (nel senso di estraneo all'Amministrazione), non sarebbe per ciò stesso venuto meno il doveroso contegno di imparzialità che caratterizza l'azione amministrativa (art. 97 Cost.) e che si riverbera in termini problematici sulla disciplina in esame, dovendosi verificare entro quali termini e margini, applicando i criteri indicati dall'art. 17-bis, l'Amministrazione finanziaria, in qualità di parte del rapporto d'imposta, possa pervenire alla mediazione.

Nella mediazione «classica», invero, la necessità di un soggetto terzo chiamato a gestire e comporre il conflitto scaturisce dalla posizione delle parti nella controversia; queste sono portatrici di interessi e bisogni contrapposti e per ciò stesso tendono a conseguire un risultato in una prospettiva meramente individualistica, al di là della fondatezza/sostenibilità o meno delle proprie ragioni. Simmetricamente, ogni eventuale accordo frutto della mediazione può prescindere dalla corretta risoluzione della controversia su base esclusivamente giuridica.

Questo approccio, viceversa, appare estraneo alla lite tributaria, nella misura in cui essa dovrebbe tendere ad assicurare l'applicazione della giusta imposta a carico del contribuente, assumendo l'interesse fiscale come un valore destinato a non confliggere con la posizione del singolo ed anzi a palesarsi come inclusivo dell'interesse di quest'ultimo, essendo comunque diretto ad assicurare la contribuzione di tutti alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva loro propria.

termini specificati dalla normativa regolante l'attuale processo tributario (...) e quindi le medesime devono essere considerate di valore indeterminato e come tali assoggettate alle disposizioni sull'assistenza tecnica processuale». Sull'esclusione delle liti di valore indeterminato dalla procedura di reclamo-mediazione si veda Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E, *cit.*, par. 1.3.2.

(116) Secondo l'Agenzia delle entrate (circ. n. 9/E del 2012), con specifico riferimento all'impugnativa delle cartelle di pagamento, il nuovo istituto del reclamo è destinato a trovare applicazione soltanto nel caso il contribuente eccepisca (anche o solo) vizi riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate.

In questa prospettiva, a me pare che il mancato coinvolgimento di un organo «terzo» trovi la sua naturale compensazione nella permanente cogenza dell'imparzialità che caratterizza l'agire amministrativo e rispetto alla quale la mediazione non potrebbe giammai porsi in ottica derogatoria. Ne consegue che in armonia con il principio di uguaglianza l'introduzione della mediazione fiscale ripropone l'attualità dell'aspirazione alla flessibilità dell'Amministrazione finanziaria, aspirazione già manifestata – non senza perplessità – dalla dottrina più autorevole al momento della introduzione della conciliazione giudiziale (117).

Più in generale, la Corte costituzionale definisce la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-*bis* come «una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità».

Alla stregua di tale impostazione la Corte giunge alla conclusione che «deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprozessuale, il cui esito positivo sia rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale preconstituito per legge».

6.1. – *La mediazione tributaria come procedimento conciliativo preprozessuale negli orientamenti dottrinali*

La definizione di mediazione tributaria fornita dalla Corte costituzionale come procedimento conciliativo preprozessuale fornisce l'occasione per segnalare le interpretazioni sinora emerse in letteratura con riguardo alla natura della mediazione. Esse, come noto, ruotano intorno al rapporto con le altre modalità di definizione del rapporto tributario, segnatamente la conciliazione giudiziale, la cui applicabilità alle liti di minor valore è espressamente esclusa dall'art. 17-*bis* sul presupposto che ad un accordo di mediazione può giungersi subito, alla luce di una valutazione espressa dall'Amministrazione con riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e all'economicità dell'azione amministrativa.

Le opinioni dottrinali possono essere collocate su due direttrici principali che valorizzano la sostanziale assimilazione della mediazio-

(117) In questi termini si veda S. La Rosa, *Concordato, conciliazione, cit.*, 1093, ove l'A. scrive: «I filtri e le tutele amministrative pregiurisdizionali possono efficacemente funzionare solo laddove esiste una Amministrazione finanziaria forte, flessibile, capace di riconoscere rapidamente i propri eventuali errori e di difendere energicamente le proprie ragioni», connotazioni in allora insussistenti secondo l'Autore.

ne alla conciliazione o che, viceversa, ne propongono una lettura orientata al dato «negoziale» configurandone la natura transattiva.

All'interno della prima area si colloca chi ritiene che la disposizione consenta «di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la mediazione rappresenta un sostanziale surrogato)» (118) nonché chi, con pari autorevolezza, osserva che «ricevuto il ricorso-reclamo, l'Agenzia si trova nella identica posizione di quando riceve un ricorso-ricorso: può annullare l'atto in tutto o in parte, in via di autotutela; può proporre un accordo, che la legge chiama "mediazione"; può resistere. La mediazione tributaria non è una mediazione (...), il mediatore non è un terzo ma è parte (...). Il termine da usare è dunque "conciliazione"» (119).

Alla medesima conclusione perviene altro Autore (120), secondo il quale i parametri indicati dalla disposizione dovrebbero sostanzialmente «condurre ad un risultato di maggiore oggettività nella valutazione di opportunità circa la prosecuzione della lite, e pertanto ad un accordo che si perfeziona e produce effetti (anche sull'entità delle sanzioni) in termini analoghi alla conciliazione giudiziale (art. 48) che infatti è soppressa per le liti cui si applica la mediazione tributaria».

In questo senso, come sottolineato da altra dottrina, la mediazione comporta «un'anticipazione dell'occasione (...) di perfezionare una conciliazione giudiziale ex art. 48, dello stesso d.lgs. n. 546 del 1992» (121).

Sulla stessa linea si pone chi (122), rilevando l'improprietà del riferimento alla «mediazione», indica l'istituto come «conciliazione preventiva» – sottolineando come esso possa in sostanza comportare una duplicazione rispetto all'accertamento con adesione (123) – nonché chi argomenta una «deprocessualizzazione» del diritto tributario e il suo

(118) In questi termini S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 413, ove l'A. conferma che essa produce identici effetti premiali. A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 925, qualifica l'istituto come «conciliazione stragiudiziale sui generis».

(119) Così F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

(120) In tal senso si veda M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 83.

(121) Il riferimento è a V. Ficari, *Il processo tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1025, che segnala come tale obiettivo sia perseguito introducendo una condizione per l'esercizio dell'azione che si presta a dubbi di legittimità costituzionale. Alla «anticipazione della conciliazione ex art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992» si riferisce anche A. Guidara, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dialoghi trib.*, n. 1 del 2012.

(122) In questi termini si veda M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1506 e 1509.

(123) In tal senso anche D. Stevanato, *Reclamo e «mediazione fiscale»*, in *Dialoghi trib.*, n. 1 del 2012.

reincardinamento nel contesto del “diritto amministrativo delle imposte”» (124).

Secondo una diversa ricostruzione (125), l'art. 17-*bis* avrebbe invece introdotto nel nostro ordinamento un «criterio di soluzione stragiudiziale dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi». Al riguardo, tale dottrina segnala che la previsione di una espressa esclusione dell'applicabilità della conciliazione giudiziale alle liti di minor valore depone solo in apparenza in favore del riconoscimento, alla mediazione tributaria, della medesima natura dell'istituto di cui all'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992. Vi osterebbe, in particolare, la scelta del legislatore di consentire all'Amministrazione, per il caso in cui essa ritenga di non accogliere il reclamo, di poter formulare una proposta di mediazione elaborata sulla base dei parametri evocati, i quali infatti rivelerebbero il carattere transattivo della proposta di mediazione «di modo che l'eventuale definizione della potenziale lite non potrebbe che connotarsi negli stessi termini». In questo senso, consentendo all'Amministrazione di accettare una riduzione della pretesa impositiva e/o sanzionatoria, l'istituto riproporrebbe i tratti della transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* della legge fallimentare, ponendosi in una prospettiva dichiaratamente transattiva confermata dalla espressa limitazione della responsabilità dei funzionari alle sole ipotesi di dolo.

Su una posizione intermedia si pone altra opinione (126), che se per un verso qualifica la mediazione come «conciliazione pregiurisdizionale», per l'altro attribuisce una decisa connotazione transattiva all'istituto ed in specie all'accordo che da esso scaturisce.

Sotto il primo profilo, l'Autore osserva che il procedimento di mediazione – seppure collocato all'esterno del processo e risultando preventivo rispetto ad esso – ricalca quello previsto dall'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992, che contempla sia l'ipotesi nella quale la definizione avvenga prima della fissazione dell'udienza di trattazione del ricorso, sia quella in cui la conciliazione avvenga prima e fuori dall'udienza. L'unica differenza consisterebbe dunque nella sola esclusione di qualsivoglia intervento del giudice «neppure in funzione di mero garante della legittimità».

Secondo l'Autore, la tesi prospettata sarebbe confermata dall'esclusione della conciliabilità processuale delle liti oggetto della disposizione, dal richiamo dell'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992 (pur nei limiti della compatibilità), dalla circostanza che «nel ventaglio degli atti

(124) Così R. Lupi, *Mediazione*, in *Dialoghi trib.*, n. 2 del 2013.

(125) In questi termini si veda V. F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67.

(126) Il riferimento è ad A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 60. In generale sulla complessa problematica della disponibilità dell'obbligazione d'imposta Id., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 87 ss.

suscettibili di determinare l'intesa preprocessuale sono compresi quelli per i quali è ammessa la conciliazione giudiziale», nonché, da ultimo, dal rilievo che i criteri di valutazione che guidano le determinazioni dell'ufficio nella formulazione della proposta e nel raggiungimento dell'accordo si ritrovano nella prassi emessa dall'Amministrazione finanziaria successivamente all'introduzione della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale.

Secondo questa impostazione, l'accordo raggiunto dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente si presta ad essere qualificato come «accordo transattivo a formazione progressiva», ed esso, volto ad evitare l'esito propriamente giurisdizionale della vicenda, si presenta come «intangibile», definendo il carico impositivo con efficacia modificativa della realtà preesistente. Questa stessa tesi, oltremodo, postula il diritto dell'Amministrazione finanziaria di disporre del proprio credito, seppur entro certi limiti. A questa conclusione si perverrebbe valorizzando la scelta del legislatore sia di introdurre una norma espressa dalla chiara *ratio* deflattiva del contenzioso, sia di aver indicato, entro tale disposizione, i criteri sulla base dei quali l'ufficio deve esercitare le prerogative mediatricie, criteri il cui ampio spettro trova la sua chiave di lettura nella ragionevolezza dell'agire amministrativo e nella imparzialità come parametro di verifica *ex post* di detto agire. Questa impostazione risulta in parte temperata dal convincimento che il criterio dell'economicità non può, di per sé solo, giustificare una rideterminazione della pretesa in assenza di profili d'incertezza attinenti al giudizio prognostico che l'Amministrazione è chiamata ad esprimere sulla «processabilità» della situazione controversa. Tale giudizio può condurre a «valutazioni «concordate» in sede di rivisitazione contenziosa dell'obbligazione provvisoriamente determinata» dirette a perseguire gli interessi di economia processuale, riduzione delle liti giurisdizionali, di contenimento dei processi residui, di pronta definizione del rapporto e del rapido adempimento dell'obbligazione tributaria, interessi tutti, questi ultimi, che possiedono pari pregio rispetto a quello di perequata imposizione.

In ultima analisi, secondo questa ricostruzione, mentre alla legge è riservato il bilanciamento di detti interessi e l'individuazione e la certezza dei presupposti, l'Amministrazione «più semplicemente, apprezza, in contraddittorio, la pretesa per come già in concreto determinata, assumendo l'incertezza a ragione della rivalutazione». In tal modo, la conciliazione «pregiurisdizionale» giunge a presupporre non già una migliore raffigurazione della realtà contributiva, ma risulta piuttosto legata, per previsione espressa, a giudizi di vera e propria convenienza più serenamente esprimibili, da parte dei funzionari, in considerazione della limitazione della responsabilità alle sole ipotesi di dolo.

Non v'è dubbio che uno dei tratti di originalità della mediazione rispetto alla conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 sia rappresentato dall'individuazione normativa di criteri specifici sulla base dei quali l'Amministrazione può formulare d'ufficio proposte di mediazione, dovendo a tal fine tener conto dell'eventuale incertezza delle questioni

controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e dell'economicità dell'azione amministrativa. Tali parametri, al di là del dato formale della disposizione, orientano l'Amministrazione anche con riguardo alla valutazione delle proposte provenienti dal reclamante.

Come ricordato più sopra, secondo una parte della dottrina (127), la previsione di detti parametri consentirebbe di riconoscere alla mediazione una connotazione transattiva estranea alla conciliazione, viceversa fondata sullo svolgimento di una congiunta attività di accertamento dell'ente impositore e del contribuente; secondo una diversa opinione (128), che pure giunge a riconoscere la detta natura transattiva, i criteri in questione non avrebbero invece una reale portata innovativa, poiché i medesimi, oggi accolti all'interno di una norma, sono stati comunque elaborati ed applicati già nell'ambito della prassi della conciliazione.

La rilevata discordanza di posizioni conferma l'opportunità – ed anzi la necessità – di proseguire nella lettura parallela dei due istituti, appurando se la sostanza dei criteri indicati possa riscontrarsi nella dinamica evolutiva – normativa e di prassi – della conciliazione giudiziale, anche per verificare se l'attuale formulazione dell'art. 48 imponga margini più ristretti rispetto alle prospettive aperte dall'art. 17-*bis* in punto di criteri valutativi.

All'interno dell'art. 48 non si riscontra, in effetti, la previsione di parametri analoghi che possano supportare l'azione amministrativa ed in particolare suggerire l'opportunità (ed anche la doverosità, in taluni casi) di pervenire alla definizione della controversia (129).

L'attuale formulazione dell'art. 48 discende dall'art. 14, d.lgs. n. 218 del 1997, che nel coordinare *ex novo* la disciplina dell'accertamento con adesione con quella della conciliazione giudiziale – riproponendo dunque il nesso tra i due istituti – non ha tuttavia dato seguito alle indicazioni della legge delega (130) con riguardo alla individuazione delle «cause di esclusione».

Proprio all'indomani di questo riordino, la mancata predeterminazione normativa di criteri all'interno dell'art. 48 ha generato nuovi dubbi di legittimità costituzionale (131) di quest'ultima disposizione, sul presupposto che tale carenza potesse produrre abusi introducendo un principio di imposizione negoziata o di determinazione concordata

(127) In questi termini si veda F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67.

(128) In tal senso si veda A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 61.

(129) In tema di evoluzione normativa del regime applicabile alla conciliazione giudiziale si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 82 ss.

(130) In tal senso si veda art. 3, 120° comma, lett. b), l. 23 dicembre 1996, n. 662.

(131) In precedenza, sul tema v. F. Gallo, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491.

dell'obbligazione tributaria. Sul tema, tuttavia, la Corte costituzionale, investita della questione, non aveva avuto modo di pronunciarsi perché la contraddizione delle prospettazioni del giudice remittente aveva dato luogo alla manifesta inammissibilità della questione (132).

In realtà, nel 1997 il legislatore non aveva del tutto trascurato il tema della necessità di chiarire i presupposti di conciliabilità delle liti fiscali, poiché introducendo il comma 4-*bis* all'art. 37, d.lgs. n. 545 del 1992, aveva disposto che il dirigente dell'Ufficio del Ministero delle finanze di cui all'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 (riguardante la capacità di stare in giudizio), fosse chiamato a stabilire le *condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione* (133). La scelta del legislatore era stata in una certa misura imposta dalla circostanza che l'art. 48 non solo non prevedesse parametri valutativi, ma anche che, a differenza delle disposizioni di analogo tenore previste in precedenza, non contemplasse – come non contempla tuttora – nemmeno indici discretivi atti a consentire una selezione tra controversie definibili ed altre per le quali l'Amministrazione è tenuta ad insistere nella relativa pretesa.

È in occasione dell'emanazione del regolamento in materia di esercizio del potere di autotutela (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37), che la normazione secondaria interviene chiarendo la portata del principio di economicità. Esso richiede che ai sensi dell'art. 7 gli uffici tengano conto della giurisprudenza consolidata in materia, per valutare le probabilità di soccombenza in giudizio e il conseguente rischio di condanna alle spese; inoltre, indica l'esiguità della pretesa tributaria in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse (134).

Alla luce dell'evoluzione normativa, dunque, emerge che il legislatore abbia progressivamente attuato la scelta di ampliare gli ambiti di operatività della conciliazione giudiziale.

Ne consegue che l'individuazione di una pur peculiare collocazione della mediazione nell'alveo degli istituti deflattivi del contenzioso

(132) In tal senso si veda Corte cost., ord. 24 ottobre 2000, n. 435, ove si riportano alcune argomentazioni del giudice remittente, il quale temeva che «la carenza di una corretta proceduralizzazione di criteri legali e amministrativi di definizione della conciliazione delle controversie tributarie» avrebbe potuto produrre «abusi non consentiti in uno Stato di diritto (...) inserendo nell'esercizio di una funzione statale regole proprie dell'impresa», introducendo il principio della imposizione negoziata, anzi della determinazione concordata dell'obbligazione tributaria». Viceversa, come visto, essa è contestualmente intervenuta sul ruolo svolto dal giudice tributario, escludendo che al medesimo possa essere rimesso un giudizio di congruità della determinazione delle imposte dovute a seguito della conciliazione (Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433).

(133) Il riferimento è a F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1998, 234.

(134) *Amplius* si rinvia a M. Polano, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 33.

non può risolversi, oggi, in una lettura restrittiva del perimetro applicativo della conciliazione, poiché il suo tortuoso cammino normativo mostra viceversa un graduale abbandono della rigidità propria del modello originario. Una lettura restrittiva potrebbe invero scaturire ove si condividessero le impostazioni volte ad attribuire ai parametri indicati dall'art. 17-*bis* una portata innovativa rispetto ad eventuali criteri già invalsi nella prassi e nella regolamentazione precedente ai fini della valutazione delle proposte di conciliazione (nonché della gestione del contenzioso) e tale da conferire alla mediazione una natura distinta, autonoma e più ampia rispetto all'istituto di cui all'art. 48.

In proposito, va osservato che dopo il riordino della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, la prassi (135), senza travalicare le prerogative riservate alla legge, aveva adottato indirizzi comuni, affermando che i più ampi margini di azione consentiti dalle nuove norme avrebbero imposto un'azione amministrativa obiettiva, in grado di assicurare un'attenta valutazione delle argomentazioni dei contribuenti nella prospettiva della deflazione del contenzioso e dell'anticipazione della riscossione dei tributi. Confermando i contenuti della prassi precedente, essa indicava come prioritarie sia le posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento, sia quelle comunque caratterizzate dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio – in quanto tali in grado di prestarsi ad una diversa misurazione della capacità contributiva in considerazione degli elementi di valutazione offerti dal contribuente – sia le situazioni in cui si controverte sulla ricorrenza di nozioni, come l'inerenza, che lasciano all'ufficio margini di apprezzamento.

Non si tratta, però, di un'apertura senza limiti. La stessa prassi precisa infatti che «la mancata previsione normativa di parametri non deve indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche quelle nelle quali l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, debba formare oggetto di transazione con il contribuente». Per tale ragione occorrerà «operare, nei casi concreti, un'attenta valutazione del rapporto costi-benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento nonché degli oneri e del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso». La progressiva apertura della disciplina, che in concreto ha potuto dunque tradursi in una maggiore flessibilità delle scelte dell'Amministrazione, ha però trovato uno strumento di compensazione nella necessità, stabilita dalla stessa prassi (136), che la proposta di conciliazione o il verbale della

(135) In tal senso si veda AA. GG. e cont. trib., circ. 8 agosto 1997, n. 235. Per una panoramica sull'evoluzione dell'applicabilità dell'istituto v. L. Burana, *Commento all'art. 48*, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit., 570.

(136) A tal riguardo si veda AA. GG. e cont. trib., circ. 18 dicembre 1996, n. 291.

medesima contengano una circostanziata motivazione sugli elementi idonei a indurre l'Amministrazione a pervenire a valutazioni diverse rispetto a quelle formulate, ad esempio, da organi tecnici.

Da queste considerazioni emerge chiaramente che quelli accolti dall'art. 17-*bis* sono criteri rinvenibili nella normazione secondaria e nella prassi amministrativa seguita sin dalla seconda metà degli anni novanta e la loro promozione a previsione normativa non sembra attribuire all'Amministrazione nuove prerogative rispetto a quelle delle quali essa fosse titolare nel contesto precedente. Diversamente, si potrebbe peraltro rischiare di concluderne che la prassi fosse indebitamente intervenuta su un ambito che già in allora era riservato alla legge, circostanza, questa, da escludere in specie per l'approccio equilibrato seguito.

Alle considerazioni sinora svolte, che dunque confermano come il dato nuovo dell'art. 17-*bis* sia rappresentato dalla sopravvenuta dignità normativa di criteri già noti, occorre aggiungere che il terreno della mediazione si presta ad essere inteso come residuale rispetto a quello proprio dell'autotutela, la cui perdurante cogenza conferma la sua natura di strumento preferenziale per la rimozione totale o parziale degli atti impositivi illegittimi o infondati. In questo senso, la mediazione si pone in una zona «grigia», nella quale la previsione di criteri supporta la selezione delle controversie mediabili nell'ottica dell'efficace azione amministrativa. La neutralità di tali parametri, peraltro, consente una loro applicazione «attualizzata», che tenga conto anche di spunti normativi destinati a giocare un ruolo nella complessiva valutazione della fattispecie.

Questo ultimo aspetto emerge con riguardo al primo dei criteri di cui all'art. 17-*bis*, concernente l'eventuale incertezza delle questioni controverse, poiché se da un lato esso attrae all'ambito di operatività della mediazione le liti interpretative, dall'altro assicura un approccio che, come esplicitato dall'Amministrazione, sarà fondato sul diritto vivente, e dunque sulla sussistenza di precedenti giurisprudenziali, segnatamente di legittimità, che possano rendere l'idea del probabile esito della controversia (137). Neanche questa indicazione rappresenta

(137) In tal senso si veda Agenzia delle entrate, circ. 19 marzo 2012, n. 9, (par. 5.4.1). Questo profilo emerge con maggiore chiarezza per il richiamo della norma sull'inammissibilità dei ricorsi per cassazione allorché l'impugnazione abbia ad oggetto una sentenza le cui statuizioni siano in linea con la giurisprudenza della Suprema Corte e la disamina dei motivi di ricorso non offra elementi per mutare l'orientamento già espresso da detta giurisprudenza. In questo caso, pur in assenza di una norma specifica che attribuisca ai precedenti un valore vincolante, entrambe le parti beneficiano di un riferimento di importanza primaria per la valutazione prospettica degli esiti della controversia, potendo ragionevolmente attendersi una pronuncia conforme agli indirizzi espressi in pronunce precedenti. Ne consegue che qualora l'Amministrazione dovesse avvedersi che la pretesa impositiva formalizzata si trovi ad essere sconfessata dalle pronunce già emesse dalla

per vero una novità, poiché in altre occasioni (138) la prassi ha opportunamente ritenuto di procedere ad una gestione del contenzioso che, improntata alla maggiore efficienza, escludesse la prosecuzione di liti dall'esito scontato.

Vanno viceversa condivise le perplessità espresse dalla dottrina (139) con riguardo alla scelta di far prevalere l'interpretazione della prassi rispetto a quella che emerga dalla giurisprudenza quando la prima abbia già espresso la propria interpretazione in apposito documento e non abbia ancora «aderito» alla diversa ricostruzione proposta dalla seconda. In proposito, va rilevato che in linea di principio appare corretto che la previa verifica della sussistenza di orientamenti giurisprudenziali non si traduca in un appiattimento acritico sulle posizioni della Corte di cassazione, dovendo l'amministrazione rimanere libera di proporre una sua interpretazione delle norme tributarie, essendo essa titolare di una potestà di indirizzo. Senonché, in un contesto nel quale è la stessa Amministrazione a far perno sulla disposizione dell'art. 360-*bis* c.p.c. per proteggersi dagli esiti sfavorevoli conseguenti all'adozione di ricostruzioni giuridiche sconfessate in sede giurisdizionale, appare contraddittorio subordinare l'applicazione di detti principi al loro espresso recepimento amministrativo, in tal modo rischiando di vanificare del tutto la complessiva procedura di reclamo e di mediazione, altrimenti relegata alle sole ipotesi in cui in concreto non siano del tutto ravvisabili precedenti amministrativi o ai casi nei quali vi sia coincidenza di vedute con la giurisprudenza. Sotto questo profilo, l'indicazione della prassi rischia effettivamente di ridimensionare il dato testuale, riproponendo una rigidità che potrebbe confliggere con l'efficienza e con lo stesso principio di economicità dell'azione amministrativa.

L'avvenuta individuazione di un riferimento normativo (art. 360-*bis* c.p.c.) a supporto del (pur peculiare) valore del precedente, consente di assicurare che la mediabilità o meno della controversia non si presti a rivelare criticità connesse al rispetto del principio di imparzialità dell'Amministrazione. Al riguardo, per quanto sia condivisibile l'impostazione per la quale nei casi di incertezza che richiedono una valutazione umana l'imparzialità divenga un criterio di verifica *ex*

giurisprudenza di legittimità, essa potrebbe utilmente proporre una mediazione o comunque pervenire ad una definizione a partire dalla proposta avanzata dal contribuente. Diversamente, essa avrebbe motivo di insistere sulla fondatezza della pretesa in ragione di quella «certezza giurisprudenziale» che seppur relativa, le consente di confidare in un giudicato ad essa favorevole. Per il caso di questioni in relazione alle quali non sia maturato un indirizzo interpretativo, si farà riferimento alla giurisprudenza delle commissioni tributarie, per evitare anche che l'Amministrazione possa risultare soccombente già nella fase di appello.

(138) Si veda Agenzia delle entrate, circ. 13 giugno 2008, n. 45, con riguardo al tema dell'autonoma organizzazione dei professionisti ai fini Irap.

(139) In questi termini si veda M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1510.

post (140), non può comunque sottacersi che nello specifico ambito della disciplina oggetto di disamina le occasioni di verifica a posteriori sono sostanzialmente azzerate, poiché lo stesso obiettivo ultimo dell'istituto è quello di escludere la sottoposizione della controversia ad un organo giurisdizionale; da questo punto di vista, appare indubitabile la necessità di un rafforzamento dei controlli interni atti alla prevenzione degli abusi ed alla loro (possibilmente tempestiva) repressione. Senza contare che la scelta di ancorare ad un dato esterno – la giurisprudenza di legittimità maturata sino a quel momento – la valutazione della mediabilità della controversia, consente una prospettiva non unilaterale. In questo senso, qualora l'amministrazione stessa, effettuando una ricognizione concernente la risoluzione di casi analoghi, si renda conto che il diritto che ritiene di vantare rischia di essere del tutto o in parte sconfessato in sede giurisdizionale, essa, nei casi in cui non vi siano gli estremi per l'autotutela, può più utilmente pervenire ad una definizione della pretesa impositiva attraverso la mediazione, senza per ciò stesso abdicare alla propria imparzialità.

Se l'incertezza delle questioni controverse attiene ai profili giuridici della fattispecie e dunque si presta ad una lettura in una dimensione vasta e generale, il secondo criterio, riguardante la sostenibilità della pretesa, concerne i riscontri fattuali e la sussistenza di elementi probatori confermativi della fondatezza della ricostruzione proposta dall'Ufficio, che devono essere in grado di consentire al giudice di pervenire al rigetto del ricorso del contribuente. Nei casi in cui l'Amministrazione si rappresenti il possibile esito sfavorevole, essa deve predisporre alla mediazione, scongiurando che una pretesa scarsamente sostenibile si traduca in una sentenza ad essa sfavorevole (141).

L'indicazione del principio di economicità dell'azione amministrativa come ultimo dei tre parametri mostra una pur implicita considerazione del medesimo come criterio di corredo rispetto a quelli appena visti, sull'evidente presupposto che l'imparzialità e la legalità dell'azione amministrativa non possono trovare un limite di carattere economico che, di per se solo, possa giustificare la mediabilità della lite nei casi in cui non vi sia incertezza delle questioni controverse o la pretesa risulti sostenibile. In questo senso, nell'ambito oggetto di disamina, tale criterio difetta di autosufficienza (142) e non si presta a divenire supporto per l'individuazione di rapporti d'imposta suscettibili di definizione. Ne consegue, peraltro, che l'Amministrazione non può decidere di attivarsi solo in base alla concreta possibilità che il carico

(140) Il riferimento è ad A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 82.

(141) In questo caso, concernendo situazioni di fatto, la valutazione deve giovare della giurisprudenza di merito, con particolare riferimento al contesto territoriale dell'ufficio purché sia condivisa o, in caso contrario, non si presti ad essere sconfessata in sede di legittimità.

(142) Lo ricorda A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 79.

fiscale oggetto di accertamento possa essere effettivamente sopportato da parte del contribuente, rinunciando alla pretesa qualora essa ritenga, ad esempio, che il patrimonio del debitore non sia capiente. Né, in questo caso, essa può decidere di non proseguire le proprie istanze eventualmente ritenendo opportuno evitare che i costi connessi a tale attivazione possano in definitiva gravare sugli altri consociati. Al riguardo va infatti ricordato che anche in materia tributaria vige il principio di diritto comune (art. 1196 c.c.) in base al quale gravano sul debitore anche gli ordinari costi connessi all'adempimento spontaneo (e non solo, dunque, quelli relativi al recupero coattivo). Rimane fermo che questa impostazione non esclude la piena legittimità di interventi normativi volti a delineare una soglia al di sotto della quale vi è una presunzione di non economicità dell'esercizio della funzione impositiva che giustifica – per volontà della legge e non per unilaterale decisione dell'Amministrazione – di soprassedere sulla formalizzazione di carichi fiscali di modesta entità (143).

Queste ipotesi, così circostanziate, rappresentano una specificazione del più generale principio di economicità dell'azione amministrativa, la cui cogenza tuttavia prescinde dal richiamo espresso proposto dall'art. 17-bis (o dal mancato richiamo da parte dell'art. 48) (144) e la cui portata concreta non si traduce in valutazioni di opportunità fondate sulle *chances* di recupero del carico impositivo, ma impone, proprio in ragione del collegamento con gli altri due parametri, di esprimere un giudizio prognostico sull'eventualità che l'incertezza o la non sostenibilità della pretesa possano tradursi, tra l'altro, in una condanna alla spesa, o, ancor più, in un'azione di risarcimento danni a carico dell'Amministrazione (145).

Alla luce delle riflessioni svolte sinora, è da ritenere che con l'av-

(143) Si fa riferimento alla disposizione dell'art. 3, 10° comma, d.l. 2 marzo 2012, in base alla quale si è escluso di procedere all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione di crediti tributari relativi ad imposte erariali, regionali e locali qualora l'importo del singolo credito non superi la soglia di trenta euro.

(144) Si veda M. Versigliani, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 395 che ricorda come «qualora (...) non fossero emanate ulteriori norme di indirizzo, il dovere di attenersi a criteri di efficienza ed economicità ben potrebbe/dovrebbe condurre la parte pubblica (...) ad adottare la stessa scelta in situazioni uguali, in quanto la più opportuna e, quindi, l'unica nel senso voluto dal legislatore».

(145) Si tratta di un tema che anche grazie alla giurisprudenza ha assunto una rilevanza crescente. Si rinvia a Cass., sez. I, 23 settembre 2011, n. 19458; Id., 22 settembre 2011, n. 19315, con nota di A. Marcheselli, *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale*, in *Giur. trib.*, 2012, 34, il quale, a proposito dei riflessi concernenti la mediazione richiama la «buona fede processuale». Sul tema si veda anche G. Boletto, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 59.

vento dell'art. 17-*bis*, abbiano assunto dignità normativa i criteri già espressi nella precedente prassi amministrativa concernente la conciliazione giudiziale delle controversie tributarie nonché nella regolamentazione secondaria concernente l'abbandono dell'attività contenziosa.

Il profilo innovativo derivante dalla nuova fonte, però, non sembra richiedere all'Amministrazione nuove e differenti valutazioni rispetto a quelle che, in assenza della mediazione, sarebbero comunque doverose sulla base dei principi generali che regolano l'attività amministrativa. In ragione dell'impossibilità di qualificare i parametri indicati dalla norma come veri e propri presupposti per la conclusione di una mediazione, appare condivisibile l'opinione dottrinale (146) per la quale un analogo intento deflattivo avrebbe potuto essere perseguito anche senza introdurre una norma dedicata, essendo sufficiente che l'Amministrazione richiedesse agli uffici di proporre la conciliazione fuori udienza in relazione a tutte le controversie di valore limitato nei casi in cui fosse configurabile incertezza delle questioni controverse o un limitato grado di sostenibilità della pretesa.

La stessa Amministrazione finanziaria (147), evidentemente sul presupposto che i suddetti criteri discendono da principi generali, ha disposto che in riferimento ai contenziosi che non siano assoggettati al procedimento di mediazione debba essere stabilito, prima delle predisposizione delle controdeduzioni e previo esame dei motivi di ricorso, il grado di sostenibilità della controversia al fine di verificare la sussistenza dei presupposti per l'autotutela o, in mancanza, se sia possibile o probabile l'esperimento della conciliazione giudiziale.

In conclusione, esaminando i diversi profili di «connessione» tra reclamo e mediazione tributari, emerge anzitutto come i due istituti siano tra loro strettamente legati sotto il profilo della *ratio* sottesa alla relativa disciplina normativa, essendo accomunati dall'identico obiettivo di deflazionare il contenzioso con riferimento alle controversie tributarie di «minor valore» (148). In tal senso, difatti, nella relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98 del 2011, si afferma che la nuova disciplina normativa della «mediazione tributaria» – utilizzando un'espressione attecnicamente riferibile ad entrambi gli istituti giuridici (reclamo e mediazione) – «introduce un'efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate».

Allo stesso modo, anche nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 19 marzo 2012 (149), in cui sono forniti chiarimenti inter-

(146) Il riferimento è a M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2491.

(147) In tal senso si veda Agenzia delle entrate, circ. 11 giugno 2012, n. 22/E.

(148) A tal riguardo si veda, per tutti, A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, cit., 1024.

(149) Disponibile in banca dati *Fisconline*.

pretativi sulla nuova procedura della «mediazione tributaria» (150), si afferma che tale procedura amministrativa «deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il «rinvio» ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie».

Ed ancora, i due istituti del reclamo e della mediazione sono accomunati anche sotto il profilo dei relativi presupposti di attivazione, essendo coincidente il loro ambito applicativo. Da tale coincidenza applicativa deriva anche un ulteriore profilo di connessione, tra reclamo e mediazione, di tipo procedimentale. In particolare il reclamo e la mediazione sono legati da un nesso di tipo procedimentale, nel senso che il (facoltativo) (sub)procedimento amministrativo della mediazione, avente carattere eventuale e riconducibile a moduli di definizione amministrativa di tipo «consensuale», può essere attivato soltanto all'interno del procedimento amministrativo del reclamo e, una volta attivato, sussistendone le condizioni per il perfezionamento, è destinato a «sostituirsi» a tale procedimento. In altri termini, il reclamo rappresenta il procedimento amministrativo «principale», la cui rituale attivazione non solo era condizione di ammissibilità del ricorso giurisdizionale, ma anche (e prima ancora) costituisce la *condicio iuris* per la successiva ed eventuale attivazione del (sub)procedimento amministrativo della mediazione.

7. – *L'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione alla parte in cui è imposto al contribuente di indicare nel reclamo le proprie «prospettazioni difensive» sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all'art. 24 Cost.*

Il giudice rimettente di Campobasso ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in merito all'anticipazione delle «prospettazioni difensive» da parte del contribuente già in sede di reclamo, senza poterle modificare nel caso in cui, esaurita la fase amministrativa introdotta con tale atto, intenda adire il giudice tributario, e tale *discovery* anticipata nel provvedimento ancora valutare contrasterebbe il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.

La Corte costituzionale ha ritenuto la questione infondata nel merito, in quanto anche per le controversie estranee all'ambito applicativo dell'art. 17-bis il ricorrente deve, entro sessanta giorni dalla notifi-

(150) Anche in questo caso viene utilizzata la stessa espressione riportata nella citata relazione al disegno di legge, ossia un'espressione tecnicamente riferibile ad entrambi gli istituti giuridici (reclamo e mediazione).

cazione dell'atto impugnato (151), proporre il ricorso stesso e indicare in esso, tra l'altro, i «motivi» e l'«oggetto della domanda» (152). In ogni caso per la Consulta nelle controversie mediabili anche se i motivi e l'oggetto del reclamo/ricorso non sono successivamente modificabili, non determina alcun pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente, dato che:

a) nel caso in cui il reclamo sia accolto o la mediazione conclusa, il contribuente non avrà interesse ad adire il giudice tributario;

b) nei casi in cui, invece, decorra il termine dilatorio di novanta giorni dalla presentazione del reclamo senza che sia notificato l'accoglimento dello stesso o sia conclusa la mediazione o lo stesso reclamo sia, in tutto o in parte, respinto (e il contribuente decida di adire l'autorità giudiziaria), il processo avrà ad oggetto lo stesso originario provvedimento amministrativo (nel caso di accoglimento parziale del reclamo, solo ridotto nella sua portata), cioè un atto nei confronti del quale il ricorrente ha potuto, nel termine di sessanta giorni, proporre le «prospettazioni difensive».

Tuttavia la Corte aggiunge che «proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nel reclamo e non sono successivamente modificabili – salva, naturalmente, l'integrazione «resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione» (art. 24, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992) – deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore rispetto a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti. Tale interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'amministrazione finanziaria esclude, evidentemente, che l'indicata impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo possa ledere il diritto di difesa del ricorrente».

In effetti una particolare considerazione deve essere rivolta ai possibili riflessi prodotti sul reclamo/ricorso giurisdizionale da un eventuale esito parzialmente positivo della «fase/parentesi amministrativa», *id est* di un eventuale annullamento parziale dell'atto impositivo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ad esito della procedura amministrativa del reclamo.

Si tratta di un'ipotesi peculiare che presenta alcuni profili di criticità; difatti, se il ricorrente/reclamante, nonostante il parziale annullamento in via amministrativa dell'atto impositivo, decide comunque di proseguire la lite e, quindi, di costituirsi in giudizio per contestare la legittimità della restante parte della pretesa impositiva, è necessario tener presente che il contenuto del ricorso giurisdizionale resterà quello a suo tempo notificato all'Amministrazione finanziaria, non essendo più modificabile e/o integrabile nei motivi di impugnazione ivi già formulati.

(151) Cfr. art. 21, 1° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992.

(152) Cfr. art. 18, 2° comma, lettere d) ed e), del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, i profili di criticità riguardano anzitutto l'oggetto del processo, poiché quest'ultimo risulta inevitabilmente modificato a seguito della decisione amministrativa di annullamento parziale dell'atto impositivo impugnato (a fronte, invece, della domanda del ricorrente/reclamante, contenuta nel ricorso giurisdizionale, di annullamento integrale di tale atto impositivo). Ebbene, sul punto non può che condividersi l'osservazione secondo cui «(...) il giudice dovrà attenersi alla domanda del ricorrente, non potendo questi modificarla in sede di deposito giudiziale dell'esemplare del ricorso già inoltrato all'ufficio. Ma il giudice stesso, in forza dell'art. 46, contestualmente alla decisione nel merito, sebbene in via logicamente antecedente, dovrà dichiarare cessata la materia del contendere sulle questioni oggetto di annullamento in sede di reclamo» (153).

Pertanto, limitatamente a quella «parte» della lite relativa alla domanda di annullamento della «parte» dell'atto impositivo che è già stata annullata in via amministrativa a seguito dell'espletamento della procedura del reclamo, al giudice non resterà che dichiarare l'estinzione parziale del giudizio per parziale cessata materia del contendere ex art. 46, d.lgs. n. 546 del 1992.

L'ulteriore profilo di criticità riguarda la domanda giudiziale del ricorrente/reclamante di annullamento della «restante parte» dell'atto impositivo non annullata in via amministrativa; difatti, come già anticipato, i relativi motivi di impugnazione resteranno quelli già formulati nel ricorso giurisdizionale a suo tempo notificato all'Amministrazione finanziaria, non potendo essere più modificati e/o integrati.

In verità, come osservato in modo condivisibile in dottrina, ciò non dovrebbe determinare dei pregiudizi difensivi per il ricorrente/reclamante in quanto «è da ritenere che l'accoglimento parziale del reclamo stesso possa condurre solo ad una riduzione quantitativa della pretesa, e non ad una riqualificazione dei fatti e ad una nuova motivazione dell'atto impositivo. Se intende pervenire a questo risultato, l'Agenzia delle entrate dovrà ritirare l'atto e sostituirlo» (154), nell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva (155) oppure provare a modificare l'impostazione motivazionale dell'atto impositivo impugnato attraverso la formulazione di una proposta di mediazione la quale,

(153) In questi termini A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit. 57-58.

(154) In questi termini M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 370.

(155) Senza alcuna pretesa di esaustività, in tema di autotutela c.d. sostitutiva, di recente, si veda P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit. 172 ss., cui si rinvia per i relativi riferimenti bibliografici. Si veda anche M. Basilavecchia, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 43 ss.; S. La Rosa, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 909 ss. In passato, sotto la vigenza dell'art. 21, d.p.r. n. 636 del 1972, si veda S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, cit., *passim*.

però, dovrebbe comunque incontrare la contestuale acquiescenza del ricorrente/reclamante (156).

Difatti, pur applicandosi la procedura del reclamo, deve in ogni caso ritenersi preclusa per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di modificare e/o integrare la giustificazione motivazionale della pretesa impositiva così come formulata nell'atto impositivo notificato al contribuente (157).

(156) In questi termini M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 843.

(157) A tal riguardo si ricorda che in forza del rinvio alle disposizione del codice di procedura civile (ivi inclusi gli artt. 99, 112 e 115 c.p.c.), operato dall'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, (anche) il processo tributario è governato dal principio dispositivo in punto di allegazione dei fatti rilevanti per la decisione della controversia, così come peraltro confermato dal disposto di cui all'art. 7, 1° comma, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992 (*le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano ...*). Ciò significa, in primo luogo, che è fatto divieto al giudice tributario di ampliare i fatti posti a base della pretesa impositiva (cfr., per tutte, Corte cost., 29 marzo 2007, n. 109) e, in secondo luogo, che è fatto divieto al medesimo giudice di poter «sanare» eventuali illegittimità dell'atto impositivo emesso dall'ufficio (con riferimento, ad esempio, alle illegittimità istruttorie, cfr., *ex multis*, Cass., sez. un., 1° ottobre 2004, n. 19689). In altri termini, in forza delle disposizioni sopra citate, anche nel processo tributario vige il principio della domanda e della corrispondenza tra il «chiesto ed il pronunciato», non potendo il giudice tributario fondare la propria decisione su fatti (costitutivi, modificativi o estintivi della pretesa impositiva) diversi da quelli allegati dalle parti. Ciò significa che alle parti spetta il potere di circoscrivere i fatti rilevanti per la decisione (*thema decidendum*) – all'ufficio attraverso la motivazione dell'atto impositivo ed al contribuente attraverso i motivi di ricorso – e, per l'effetto, al giudice tributario è fatto divieto di modificare e/o ampliare il *thema decidendum* (così come definito dalle allegazioni delle parti). E che i fatti costitutivi della pretesa impositiva debbano essere solo quelli indicati nella motivazione dell'atto impositivo è peraltro confermato anche da tutte quelle disposizioni di legge (art. 42, d.p.r. n. 600 del 1973, art. 56, d.p.r. n. 633 del 1972 e, in via generale, dall'art. 7, 1° comma, l. n. 212 del 2000 e dall'art. 3, l. n. 241 del 1990) che impongono (a pena di nullità) l'obbligo per l'ufficio di motivare gli atti amministrativi di imposizione mediante l'indicazione (anche e soprattutto) dei fatti giustificativi della pretesa impositiva ivi fatta valere. Né potrebbe riconoscersi all'Ufficio e/o al giudice tributario la possibilità di modificare e/o integrare nel corso del processo i fatti (costitutivi della pretesa impositiva) così come indicati nella motivazione dell'avviso di accertamento, poiché secondo l'opinione della stessa Corte di Cassazione (cfr., tra le tante, Cass., 28 gennaio 2010, n. 1825; Cass., 30 novembre 2009, n. 25197; Cass., 5 giugno 2002, n. 8114; Cass., 27 ottobre 1995, n. 11222; Cass., 18 giugno 1998, n. 6065) la motivazione dell'atto impositivo, quale requisito essenziale di legittimità dello stesso, non è modificabile né integrabile in corso di causa attraverso tardivi interventi sananti da parte dell'Amministrazione finanziaria o mediante attività sostitutive del giudice tributario. Pertanto, come correttamente osservato in dottrina (cfr., tra gli altri, M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 217; C. Califano, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*,

In effetti nella sentenza in commento la Corte costituzionale ha confermato siffatta tesi alla stregua di un'interpretazione costituzionalmente orientata ai poteri dell'amministrazione finanziaria in base alla quale è escluso che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore rispetto a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti.

Se tale regola venisse rispettata da parte dell'amministrazione finanziaria, l'annullamento parziale dell'atto impositivo in sede di procedura amministrativa del reclamo, traducendosi soltanto in una mera riduzione quantitativa della pretesa impositiva, non dovrebbe comportare alcun pregiudizio difensivo per il ricorrente/reclamante sotto il profilo dei motivi di impugnazione già formulati nel ricorso giurisdizionale a suo tempo notificato all'Amministrazione finanziaria, (motivi di impugnazione) che saranno ancora «spendibili» in sede giudiziale,

2010, 1212 ss.; Id., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, *passim*, cui si rinvia per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali sull'argomento), l'unica possibile forma di «sanatoria» del vizio motivazionale che inficia l'atto impositivo è rappresentata dalla omessa deduzione del vizio di legittimità nel ricorso. In verità, sul punto deve anche darsi conto che esistono delle posizioni giurisprudenziali della Corte di Cassazione che, riconoscendo all'avviso di accertamento non già natura sostanziale e provvedimento, ma natura meramente processuale di *provocatio ad opponendum* (per i dovuti approfondimenti si veda, per tutti, G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, 319 ss.), tendono a minimizzare il contenuto dell'obbligo di motivazione e ad ammettere la possibilità che la stessa possa essere modificata ed integrata in corso di causa, sebbene, contestualmente, questi stessi orientamenti giurisprudenziali non neghino la circostanza che tale atto contribuisca alla definizione del *thema decidendum* del giudizio, sotto il profilo dell'individuazione dei fatti costitutivi, modificativi ed estintivi della pretesa impositiva controversa (sul punto cfr. C. Califano, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., 192 ss.; sul rapporto tra oggetto della domanda giudiziale e motivazione dell'atto impositivo si veda, per tutti, C. Glendi, *Processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2004, 8 ss.; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 71 ss.; F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, cit., 142 ss.). Tuttavia, si ricorda anche come tali posizioni giurisprudenziali debbano ritenersi oramai superate perché in evidente contrasto con: *i*) il dato normativo vigente in tema di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, *ii*) le recenti indicazioni della Corte costituzionale, la quale, ad esempio, nell'ordinanza n. 244 del 2009 ha sottolineato la centralità della motivazione dell'atto di accertamento fino al punto da configurare un'ipotesi di nullità assoluta (*ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990) nel caso in cui la stessa risulti essere «difettosa». Peraltro, le predette posizioni di una parte della giurisprudenza di legittimità (circa la natura di atto processuale di *provocatio ad opponendum* dell'avviso di accertamento) sono state smentite anche dalle stesse sezioni unite della Corte di Cassazione, le quali con la sentenza n. 19854 del 5 ottobre 2004 hanno definitivamente riconosciuto all'atto impositivo natura di atto amministrativo sostanziale, con tutte le conseguenze che ciò comporta in punto di obbligo di motivazione e di conseguente impossibilità di modificarne e/o integrarne il contenuto in corso di causa.

non necessitando di modifiche e/o integrazioni a seguito della decisione amministrativa di annullamento parziale dell'atto impositivo.

Pertanto l'impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo non determinano la lesione del diritto di difesa del ricorrente.

8. – *L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione alla parte in cui è preclusa ai contribuenti la tutela cautelare giurisdizionale durante il procedimento del reclamo sollevata dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Perugia e Campobasso in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost.*

I giudici rimettenti di Perugia e di Campobasso hanno denunciato il contrasto con gli artt. 3, 24 e 25 Cost., dell'originario art. 17-bis, nella parte in cui è consentita la costituzione in giudizio dei contribuenti solo dopo l'esaurimento della procedura amministrativa introdotta con il reclamo (9° comma, secondo periodo), precludendo agli stessi, durante tale fase amministrativa, la tutela cautelare giurisdizionale e, in particolare, la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonostante lo stesso possa essere dotato di immediata esecutività.

La Corte ha puntualmente rilevato l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, in quanto i ricorrenti nei relativi giudizi non avevano presentato il reclamo, ma avevano proposto direttamente ricorso alle rimettenti Commissioni tributarie provinciali, con la conseguenza che era stata del tutto omessa la fase amministrativa che solo la presentazione del reclamo avrebbe potuto introdurre. Conclude la Corte che «i giudici *a quibus* non devono fare applicazione della norma censurata che (in assunto) precluderebbe l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale in una fase, quella amministrativa introdotta dal reclamo, che nella specie, come si è detto, non si è svolta».

La dottrina si è diffusamente interrogata sulla possibilità di esperire la tutela cautelare prevista dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 in presenza di un atto suscettibile di reclamo secondo l'originaria formulazione dell'art. 17-bis (158).

(158) In dottrina si veda C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 845; M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 841 e ss.; F. Pistolesi, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., 1429; A. Carinci, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 775; M. C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1288 e ss.; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1510; A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 918 e ss.; G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della pro-*

Come è noto, la riscossione e l'obbligo di pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato sono sospesi *ex lege* in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte, per gli atti notificati a decorrere dal 2 (*recte* 3) marzo 2014, a seguito dell'inserimento del comma 9-*bis* all'art. 17-*bis* per effetto delle modifiche apportate dalla lettera *a*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013. Dunque l'intervento correttivo del legislatore appare chiaramente diretto a elidere o, comunque, ad attenuare, i profili di censura prospettati nelle ordinanze di rimessione sul nuovo testo dell'art. 17-*bis* (159).

Anzitutto, è opportuno sottolineare come l'attuale assetto normativo vigente in tema di atti imposable (160), in verità, riduca l'esigenza della tutela cautelare. Come noto, infatti, l'attuale disciplina degli atti imposable prevede la sospensione legale dell'esecuzione per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico all'esattore (161). Con riferimento a tali atti, la sospensione legale dell'esecuzione dell'atto imposable è, dunque, in grado di coprire tutta la durata della parentesi amministrativa. Tuttavia, possono residuare ipotesi minori, ovvero quei casi nei quali la riscossione avviene mediante ruolo a seguito di controlli formali o automatici delle dichiarazioni ovvero l'ipotesi di riscossione straordinaria e per i crediti concernenti tributi non ricompresi nella nuova disciplina sulla riscossione (162).

Con riferimento alla previgente formulazione dell'art. 17-*bis* la dottrina aveva prospettato sul tema della tutela cautelare due soluzioni: o si immaginava una fase deflattiva impeditiva della riscossione, in analogia a quanto previsto per l'accertamento con adesione (163), op-

cedura di reclamo e mediazione, cit., 2051 e ss. A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario, cit.*, 321 e ss.

(159) La lettera *b*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 che dispone: «le modifiche di cui alla lettera *a*) si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge». Essendo la legge n. 147 del 2013 entrata in vigore il 1° gennaio 2014, il termine di 60 giorni è scaduto il 2 marzo che però era festivo, restando prorogato al 3 marzo 2014. Sulla novella cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria, cit.*, 275.

(160) Il neologismo è opera di C. Glendi, *Notifica degli atti «imposable» e tutela cautelare ad essi correlata, retro*, 2011, 482.

(161) Il riferimento è all'art. 29, 1° comma, lett. *b*) del d.l. n. 78 del 2010 (conv., con modif. dalla l. n. 122 del 2010) come modificato dall'art. 8, d.l. n. 16 del 2012 (conv., con modif., dalla l. n. 44 del 2012).

(162) Sulla disciplina normativa introdotta dalla legge n. 122 del 2010, *ex multis* si veda AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, (a cura di) V. Uckmar, C. Glendi, Padova, 2011; F. Tesaro, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, 965.

(163) In dottrina M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria, cit.*, 1511, ha rilevato che l'incostituzionalità della norma potrà essere evitata «accedendo ad un'interpretazione costituzionalmente orientata, nel senso

pure si riteneva il processo pendente, anche se quiescente, il che avrebbe reso possibile concepire istanze cautelari depositate in Commissione tributaria, anticipando la costituzione, rispetto a quanto previsto dal 9° comma del previgente art. 17-*bis* (164).

Secondo una lettura suggerita anche da un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-*bis* (165), nonché conforme ad una soluzione che era stata già accolta dalla Corte costituzionale nella sen-

di ritenere – stante la lacuna normativa sopra evidenziata – che l'esecuzione degli atti avverso i quali è proposto reclamo non può intervenire prima della chiusura della fase amministrativa. Detta lettura, conforme ai principi del diritto di difesa e rispettosa del principio della parità di trattamento, appare del resto in linea con la *ratio* stessa che ispira l'istituto della mediazione (il fine conciliativo), che sarebbe frustrata laddove nell'arco del procedimento conciliativo una delle parti potesse portare ad esecuzione la propria pretesa (peraltro precaria, in quanto soggetta a tentativo di mediazione) senza attendere l'esito del procedimento». Anche A. Carinci, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, *cit.*, ritiene che «gli uffici non possano procedere all'affidamento all'agente della riscossione prima che sia acclarato il «fallimento» della mediazione: ciò a dire, in linea di massima, prima del momento da cui decorrono i termini per la costituzione in giudizio». Sostiene l'Autore che «ammettere l'avvio della procedura esecutiva nelle more di un tentativo di mediazione minaccia di vanificare ogni margine di mediazione» e che «l'azione esecutiva verrebbe a fondarsi su un titolo di iscrizione a ruolo caratterizzato da un grado estremo di precarietà, ai limiti di una non ancora raggiunta definitività, nella misura in cui se ne prescrive un riesame in sede di reclamo, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale». In senso conforme A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, *cit.* 919, secondo cui «logica vorrebbe che, pur in mancanza di una disciplina espressa sul punto, il procedimento di reclamo seguisse gli stessi principi, e fosse preclusa agli uffici e agli agenti della riscossione, sino alla conclusione di tale procedimento, la possibilità di riscuotere in via provvisoria le imposte accertate o liquidate o di adottare misure conservative». *Contra* Pistolesi (*Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, *cit.*, 75) ritiene che alla luce del dettato normativo sia precluso affermare in via interpretativa la sussistenza della moratoria della riscossione e delle azioni esecutive, cautelari e conservative. Per tale ragione, l'Autore suggerisce l'intervento legislativo che espliciti la sospensione dell'obbligo di pagamento delle pretese impositive e sanzionatorie e l'inibizione delle iniziative cautelari e conservative finché è in corso il procedimento *ex art.* 17-*bis*.

(164) In tal senso si veda M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, *cit.*, 844. L'Autore considera non solo preferibile l'ipotesi di considerare possibile la richiesta cautelare al giudice tributario anche in fase di reclamo o mediazione ma anche non incompatibile con il dettato normativo dell'art. 17-*bis*.

(165) In dottrina suggerisce un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-*bis*, A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, *cit.*, 323, secondo cui tale interpretazione costituisce «uno strumento di ricomposizione armonica del sistema ma si pone anche in una logica, ormai ampiamente condivisa dagli studiosi e dalla stessa Corte, di subordinazione dei criteri stabiliti nell'art. 12 delle «preleggi» alla forza dell'interpretazione adeguatrice: è la Costituzione a dover «guidare» l'applicazione di quelli «al fine della conformità al parametro costituzionale» delle disposizioni indagate, non viceversa».

tenza 24 luglio 1998, n. 336, pronunciata a proposito della vecchia procedura di contestazione degli atti formati dai Centri di servizio (166), la costituzione in giudizio, potendo avvenire prima dello spirare di questo termine dilatorio, avrebbe assicurato piena protezione ai diritti del ricorrente e legittimato il giudice all'intervento cautelare (167). In quell'occasione la Corte costituzionale precisò che la procedura contenziosa amministrativa, prevista dall'art. 10 del d.p.r. n. 787 del 1980, non impediva al contribuente di chiedere *la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e di depositare, presso la segreteria della commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto dall'art. 10.*

Sul punto è importante richiamare anche la sentenza della Corte costituzionale n. 403 del 2007 secondo la quale era ammissibile una normativa quale quella contenuta nell'art. 1, 11° comma della l. n. 249 del 1997, la quale prevedeva un tentativo obbligatorio di conciliazione; tuttavia, la stessa Corte aveva affermato che il mancato esperimento del tentativo obbligatorio di conciliazione non avrebbe precluso la concessione dei provvedimenti cautelari. La tutela cautelare, infatti, secondo la Corte, «in quanto preordinata ad assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale, in particolare a non lasciare vanificato l'accertamento del diritto, è uno strumento fondamentale e inerente a qualsiasi sistema processuale (sentenza n. 190 del 1985), anche indipendentemente da una previsione espressa (Corte di giustizia delle Comunità europee, 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame*)» (168).

(166) Pubblicata in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 965 con commento favorevole, di G. Ferrà, *La Consulta si pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio.*

(167) Tuttavia, autorevole dottrina C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria, cit.*, esclude che sia possibile estendere le conclusioni raggiunte dalla Corte costituzionale nell'interpretazione dell'art. 10 d.p.r. n. 787 del 1980, alla possibilità di attivare la tutela cautelare nelle more della «fase amministrativa». Secondo questa interpretazione «la pendenza del processo si ha solo al momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo da tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e possono quindi proporsi le domande cautelari davanti all'organo giurisdizionale. Prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile ex art. 47, 6° comma del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui appare evidente e non altrimenti colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il vuoto di tutela cautelare che ne consegue». Per tali ragioni ritiene che l'art. 17-bis possa essere censurabile di illegittimità costituzionale nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela con l'obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24 e 111 Cost.

(168) La Corte costituzionale si è anche ispirata a quanto stabilito in ambito europeo dalla Corte di giustizia nella sentenza *Factortame*, secondo la quale i provvedimenti provvisori debbono essere concessi anche se contrastanti con il diritto nazionale se sono funzionali al rispetto del diritto comunitario e tali da garantire la piena efficacia del diritto comunitario (così sentenza *Factortame*, punto 21).

9. – *L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis nella parte in cui non prevede, nel caso di accoglimento del reclamo, il ristoro delle spese sostenute per la presentazione dello stesso sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in relazione agli artt. 3, 24 Cost.*

Il giudice rimettente di Campobasso, in riferimento agli artt. 3 (in relazione sia al principio di uguaglianza che a quello di ragionevolezza) e 24 Cost. (là dove garantisce il diritto di difesa), si è lamentato della questione che, in caso di accoglimento del reclamo (con annullamento dell'atto impugnato in quanto illegittimo o infondato), l'art. 17-bis non prevede alcun ristoro delle spese che il contribuente ha sostenuto per la presentazione del reclamo e lo svolgimento della successiva procedura amministrativa.

Anche sul punto la Corte costituzionale ha dichiarato l'inammissibilità per difetto di rilevanza, in quanto i ricorrenti nei relativi giudizi non avevano presentato reclamo (e quindi omesso la consequenziale fase amministrativa), essi non avevano neppure sostenuto i relativi oneri.

Come sottolineato nelle considerazioni preliminari, a me pare che il reclamo, nella sua veste processuale, sia a tutti gli effetti già *ab origine* una domanda giudiziale che introduce la fase giurisdizionale e, stante il richiamo all'art. 12, 5° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, il reclamo per le controversie di valore superiore a 2.582,28 euro deve necessariamente essere redatto da un soggetto abilitato al patrocinio avanti le Commissioni tributarie.

Ne consegue che la possibilità che tali costi, in seguito ad un esito positivo, gravino sul contribuente/reclamante parrebbe lesiva del dettato costituzionale. Tanto più se si considera che l'art. 46, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 è stato considerato lesivo del principio della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., nella parte in cui disponeva la compensazione *ope legis* delle spese processuali nel caso di cessazione della materia del contendere (169). La Corte aveva statuito che «...la compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, [...], si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'Amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ri-

(169) Cfr. Corte cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 799, con commento di M. Bruzzone, *L'indiscriminata compensazione delle spese di lite non sfugge al controllo sulla ragionevolezza.*

correre alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio».

Parte della dottrina ritiene che l'art. 17-*bis*, come l'art. 46 prima dell'intervento della Consulta nel 2005, precluda al contribuente di far dichiarare la soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere la condanna alle spese. «Si tratta di spese per la fase del reclamo che sono sostanzialmente analoghe a quelle del primo grado stante l'identica attività che è necessaria per la redazione di un reclamo e di un ricorso, sicché appare irragionevole che il contribuente non ottenga un adeguato ristoro» (170). Altri sostengono che «sarebbe giusto addossare tali costi all'Agenzia delle entrate, in conformità fra l'altro al ricordato recente orientamento giurisprudenziale sugli effetti risarcitori derivanti dall'omessa o tardiva adozione delle misure di autotutela» (171).

Alla luce di tali ricostruzioni dottrinali, si ritiene più conforme, in aderenza non solo alla natura del reclamo quale ricorso giurisdizionale, ma anche in funzione della maggiore tutela del contribuente, la tesi secondo cui il ricorrente/reclamante, nonostante il provvedimento di annullamento dell'atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria, è legittimato ad incardinare il processo davanti al giudice tributario per richiedere il rimborso delle spese per la presentazione del reclamo (172). Il giudice tributario, prendendo atto del sussistere di una causa impeditiva della sentenza di merito, dovrà certamente dichiarare la cessata materia del contendere per intervenuta rimozione del suo oggetto e per sopravvenuta soddisfazione dell'interesse principale ma, al contempo, dovrà applicare il 3° comma, dell'art. 46 d.lgs. n. 546 del 1992 secondo l'interpretazione data dalla Corte costituzionale prima richiamata.

In conclusione, la soluzione interpretativa appena descritta è quella che appare più ragionevole e maggiormente coerente da un punto di

(170) In tal senso si è espresso G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, cit., 2051. In senso conforme A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 903 secondo cui «Il principio che nel 2005 ha indotto la Corte costituzionale a dichiarare illegittimo l'art. 46, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 sembra doversi applicare anche al procedimento di reclamo: come il ritiro dell'atto in autotutela, invero, anche l'accoglimento del reclamo presuppone da parte dell'Agenzia delle entrate il «riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni», in presenza del quale si ripropongono le medesime esigenze di ristoro delle spese legali sostenute dal contribuente». Sulla stessa posizione M.C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1287-1288.

(171) In questi termini F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 87. Il citato Autore continua osservando che l'omissione sul punto da parte del 10° comma dell'art. 17-*bis* lascia trasparire un atteggiamento di favore nei confronti dell'Agenzia delle entrate che è arduo giustificare.

(172) In tal senso si è espresso A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 327.

vista sistematico, in grado di salvare l'art. 17-bis da censure di incostituzionalità, in particolare sotto il profilo della lesione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

10. – *L'inammissibilità per difetto di rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione all'irragionevole durata del processo sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in riferimento all'art. 111 Cost.*

Il giudice rimettente di Campobasso ha infine dedotto che l'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 lederebbe il principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, «1° comma, ultima parte» (*recte*: 2° comma, ultimo periodo), Cost., in quanto, nel caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, al periodo di novanta giorni di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto previsto dall'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997 – cui potrebbe sommarsi la sospensione di quarantacinque giorni nel periodo feriale – si aggiungerebbe il termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del reclamo e, «in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo», l'ulteriore periodo di novanta giorni, per un totale di duecentottantacinque giorni, con la conseguenza che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il decorso di tale tempo, sicché non sarebbe «in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione».

Sul punto, la Corte ha correttamente dichiarato l'inammissibilità della questione, in quanto dalle ordinanze di rimessione non sarebbero risultate né la formulazione dell'istanza di accertamento con adesione né la giustificazione dell'argomento che, avendo formulato detta istanza, la presentazione del reclamo avrebbe comportato una durata del processo non ragionevole.

Secondo il giudice rimettente, la norma impugnata violerebbe l'art. 111 Cost. anche perché, nel caso in cui debbano essere impugnati, entro lo stesso termine, più provvedimenti tra loro connessi, per l'impugnazione di alcuni soltanto dei quali deve essere preliminarmente presentato il reclamo, «non sembra dubbio che [...] la evidente complicazione processuale, dovuta alla diversità del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, con conseguente rischio di inammissibilità del ricorso, indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione [di un] ricorso cumulativo».

Anche sul punto la Corte costituzionale ha dichiarato l'inammissibilità per difetto di rilevanza, in quanto, nelle ordinanze di rimessione, l'induzione del contribuente alla presentazione di distinti ricorsi costituiva una mera congettura dello stesso giudice rimettente; dall'altro, dalle ordinanze di rimessione non risultava che i ricorrenti intendessero presentare un ricorso cumulativo e che avessero ommesso di farlo in

ragione della «complicazione processuale» che ciò avrebbe comportato.

In effetti, come precisato dalla Consulta, in tema di obbligatorietà dei procedimenti di reclamo e mediazione, la concorrenza di «altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)» non esclude né l'astratta adeguatezza del reclamo e della mediazione tributari al soddisfacimento dell'indicato interesse generale, né la concreta idoneità e utilità di tali istituti al conseguimento di detto fine.

Al riguardo, è sufficiente osservare come l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa – oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa – conferiscano al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria. Negando che il reclamo possa costituire «solo un rilevante aggravio del procedimento», a mio avviso, implicitamente la Corte dovrebbe ritenere entrambi gli istituti non in contrasto con l'art. 111 Cost.

11. – *Le modifiche apportate all'art. 17-bis della legge di stabilità 2014 che non hanno formato oggetto di scrutinio della Corte costituzionale nella sentenza n. 98 del 2014*

È importante rilevare che la Corte, prima di esaminare le questioni di legittimità costituzionale sollevate dai giudici rimettenti, ha ritenuto non applicabili alle fattispecie, oggetto dei giudizi pendenti, le significative modifiche apportate all'art. 17-bis, per effetto della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014) (173), applicabili agli atti notificati a decorrere dal 2 (*recte* 3) marzo 2014 (174), in quanto le que-

(173) Cfr. art. 1, 611° comma, lettera *a*), della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), con il commento dell'Agenzia delle entrate, circ. 12 febbraio 2014, n. 1/E. In dottrina cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, in *Fisco*, 2014, 814; A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, *cit.*; C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, *cit.*, 270; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, *infra*, 2014, I, 550.

(174) Cfr. lettera *b*) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 che dispone: «le modifiche di cui alla lettera *a*) si applicano agli atti notificati a

stioni oggetto di giudizio continuano a essere regolate dal testo originario dell'art. 17-*bis*.

Appare comunque evidente che lo scopo dello *ius superveniens* è stato quello di anticipare i prevedibili contenuti della sentenza n. 98 del 2014 della Consulta.

Lo *ius novum* ha determinato la sostituzione del 2° comma dell'art. 17-*bis*, che prevede testualmente: «la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso» e dunque non più di ammissibilità. Come è stato osservato in dottrina (175) e come chiarito in precedenza (176), la «mancata presentazione» del reclamo poteva (e può) essere riferita sia al difetto di produzione «materiale» dell'atto all'Agenzia delle entrate, inteso come omessa sia al difetto «formale», rappresentato dalla omessa indicazione del *nomen* reclamo sull'atto stesso.

Nella prima ipotesi «siccome le modalità di proposizione del reclamo sono identiche a quelle stabilite dall'art. 20 per la proposizione del ricorso, la mancata presentazione materiale di quello si traduceva – e si traduce – in mancata presentazione di questo (e lo stesso si deve dire per la presentazione di atto giuridicamente inesistente). Nel caso, pertanto, l'inammissibilità del ricorso era – ed è ancor oggi – conseguenza imposta dal 1° comma dell'art. 21: la mancata presentazione del reclamo, invero, coincideva – e coincide – con la mancata presentazione del ricorso, già punita con l'inammissibilità» (177).

Nella seconda ipotesi, quella di mancato inserimento nel reclamo/ricorso giurisdizionale dell'elemento formale dall'istanza amministrativa di riesame dell'atto impugnato rivolta all'Agenzia delle entrate, la sanzione dell'inammissibilità (nella previgente disciplina) è di fatto superata dall'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto tale atto è sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo (178).

Inoltre, già in base all'originario 2° comma dell'art. 17-*bis*, deve essere distinto il caso di reclamo/ricorso giurisdizionale formalmente presentato (e quindi inclusivo anche dell'istanza amministrativa) ma

decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge». Essendo la legge n. 147 del 2013 entrata in vigore il 1° gennaio 2014, il termine di 60 giorni è scaduto il 2 marzo che però era festivo, restando prorogato al 3 marzo 2014.

(175) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, cit., 814.

(176) Si veda *retro* par. 5, nota 105.

(177) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, op. ult. cit.

(178) Sul punto A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 313 ss. In questo senso sembra esprimersi F. Tesoro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150. La stessa Agenzia delle entrate sostiene questa interpretazione nella circ. n. 9 del 2012.

seguito da una costituzione «anticipata» in giudizio, da parte del ricorrente, cioè prima della conclusione della fase amministrativa. Ricorrendo tale fattispecie, la sanzione applicabile (correttamente) deve essere quella della improcedibilità del ricorso e non già quella dell'inammissibilità, essendo quest'ultima «disposta solo per la mancata presentazione del reclamo» (179). Il termine dilatorio di novanta giorni, infatti, deve essere inteso, anche prima dello *ius superveniens*, come requisito di procedibilità affinché il diritto all'azione giudiziale produca piena efficacia (180). Evidentemente il legislatore ha preferito rimuovere ogni dubbio con la modifica normativa, riformulando per intero il 2° comma dell'art. 17-*bis* coerentemente con quanto previsto in altri settori dell'ordinamento (181).

Pertanto, a differenza della pronuncia di inammissibilità del ricorso che – come ribadito anche nella sentenza n. 98 del 2014 della Consulta – determina la consumazione dell'azione, la dichiarazione di improcedibilità comporta soltanto un temporaneo arresto del processo ed è pienamente conforme – come spiegato in precedenza – con la giurisprudenza della Corte in tema di giurisdizione condizionata.

Il 2° comma del novellato art. 17-*bis* dispone che in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il Presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione. È stato opportunamente osservato in dottrina (182) che la verifica della procedibilità dovrebbe essere eseguita dal Presidente (di sezione) nella fase

(179) Sul punto A. Giovannini, *op. ult. cit.*

(180) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, cit., 815, il quale precisa che tale termine non deve essere considerato alla stregua di condizione dell'azione o di presupposto processuale.

(181) A titolo esemplificativo, l'art. 412-*bis* c.p.c., in caso di mancato esperimento del tentativo obbligatorio di conciliazione nelle controversie di lavoro dispone che «l'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto ... e può essere rilevata d'ufficio dal giudice non oltre» l'udienza di discussione della controversia; l'art. 5 d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, che qualifica improcedibile la controversia civile avviata in assenza del preventivo esperimento della mediazione e «l'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto, a pena di decadenza, o rilevata d'ufficio dal giudice, non oltre la prima udienza»; l'art. 35, cod. proc. amm., dispone che l'improcedibilità è pronunciata «anche d'ufficio» nel processo amministrativo.

(182) In questi termini A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, cit., 271, il quale aggiunge «ma se così è, l'eventuale improcedibilità non dovrebbe comportare alcun rinvio, posto che, al momento in cui sarà rilevata, ancora non sarà stata fissata alcuna udienza: più semplicemente, quindi, si determinerà la fissazione dell'udienza ad un termine tale da consentire l'esperimento della procedura di reclamo».

di esame preliminare del ricorso in vista della fissazione della trattazione.

Pertanto, mentre è obbligatoria l'attivazione del procedimento di reclamo/mediazione per il contribuente in base allo *ius novum*, l'eccezione di improcedibilità non è un obbligo, ma una facoltà rimessa all'Agenzia delle entrate, in fase di rituale costituzione in giudizio. Pertanto è auspicabile esigere che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'eccezione qualora la procedura di reclamo/mediazione possa risultare idonea a produrre risultati utili per la definizione della controversia nella fase amministrativa in ragione dei parametri previsti dal 8° comma dell'art. 17-*bis* (183).

Nonostante l'Agenzia (184) abbia chiarito che le nuove disposizioni si devono ritenere applicabili agli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2 (*recte* 3) marzo 2014, è stato condivisibilmente affermato da autorevole dottrina (185) che la novella del 2° comma, relativa alla «nuova» improcedibilità, appare espressiva di una norma a contenuto non soltanto innovativo, ma anche interpretativo e quindi valevole per il passato: improcedibilità che avrebbe potuto adoperarsi nel senso chiarito dalla norma in molte delle ipotesi prima richiamate.

Lo *ius superveniens* della l. n. 147 del 2013 ha comportato l'inserimento del nuovo comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis* che testualmente dispone: «La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al 2° comma».

Prima della modifica normativa, come rilevato in precedenza (186), la dottrina si è diffusamente interrogata sulla possibilità di esperire la tutela cautelare prevista dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 in presenza di un atto suscettibile di reclamo secondo l'originaria formulazione dell'art. 17-*bis* (187). In effetti secondo una lettura sug-

(183) Cfr. A. Carinci, *op. ult. cit.*, 273.

(184) Cfr. circ. n. 1/E del 2014.

(185) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, *op. ult. cit.*, 816.

(186) Si veda *retro*, par. 8.

(187) In dottrina si veda C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, *cit.*, 845; M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, *cit.*, 841 e ss.; F. Pistolesi, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, *cit.*, 1429; A. Carinci, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, *cit.*, 775; M. C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, *cit.*, 1288 e ss.; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, *cit.*, 1510; A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, *cit.*, 918 e ss.; G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*,

gerita anche da un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-bis (188), nonché conforme ad una soluzione che era stata già accolta dalla Corte costituzionale nella sentenza 24 luglio 1998, n. 336, pronunciata a proposito della vecchia procedura di contestazione degli atti formati dai Centri di servizio (189), la costituzione in giudizio, potendo avvenire prima dello spirare di questo termine dilatorio, avrebbe assicurato piena protezione ai diritti del ricorrente e legittimato il giudice all'intervento cautelare (190). La Corte costituzionale in quell'occasione precisò che la procedura contenziosa amministrativa, prevista dall'art. 10 del d.p.r. n. 787 del 1980, non impediva al contribuente di chiedere *la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e di depositare, presso la segreteria della commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto dall'art. 10.*

Purtroppo la Consulta, nella recente sentenza, non si è pronunciata sulla fondatezza della questione della tutela cautelare durante il procedimento di reclamo/mediazione, constatando l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, in quanto i ricorrenti nei relativi giudizi non avevano presentato il reclamo, ma avevano proposto direttamente ricorso alle rimettenti Commissioni tributarie provinciali, con la conseguenza che era stata del tutto omessa la fase ammi-

cit., 2051 e ss. A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, *cit.*, 321 e ss.

(188) In dottrina suggerisce un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-bis, A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, *cit.*, 323, secondo cui tale interpretazione costituisce «uno strumento di ricomposizione armonica del sistema ma si pone anche in una logica, ormai ampiamente condivisa dagli studiosi e dalla stessa Corte, di subordinazione dei criteri stabiliti nell'art. 12 delle «preleggi» alla forza dell'interpretazione adeguatrice: è la Costituzione a dover «guidare» l'applicazione di quelli «al fine della conformità al parametro costituzionale» delle disposizioni indagate, non viceversa».

(189) Pubblicata in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 965 con commento favorevole, di G. Ferrà, *La Consulta si pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio.*

(190) Tuttavia autorevole dottrina (C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, *cit.*), esclude che sia possibile estendere le conclusioni raggiunte dalla Corte costituzionale nell'interpretazione dell'art. 10 d.p.r. n. 787 del 1980, alla possibilità di attivare la tutela cautelare nelle more della «fase amministrativa». Secondo questa interpretazione «la pendenza del processo si ha solo al momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo da tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e possono quindi proporsi le domande cautelari davanti all'organo giurisdizionale. Prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile ex art. 47, 6° comma del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui appare evidente e non altrimenti colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il vuoto di tutela cautelare che ne consegue». Per tali ragioni ritiene che l'art. 17-bis possa essere censurabile di illegittimità costituzionale nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela con l'obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24 e 111 Cost.

nistrativa che solo la presentazione del reclamo avrebbe potuto introdurre.

Con riferimento alla sospensione *ope legis* prevista dal comma 9-bis dell'art. 17-bis è stato osservato che «la scelta del legislatore del 2013 appare ispirata a saggezza: avere introdotto la sospensione *ex lege* della riscossione e dell'obbligo di pagamento fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, ossia il termine di trenta giorni per la presentazione del ricorso al giudice, è soluzione ragionevole e ordinata a risolvere alla radice la questione» (191).

Altra autorevole dottrina (192) ha tuttavia sottolineato che nonostante la sua ostentata generalità, la nuova disposizione non sembra poter operare nei casi di iscrizione a ruolo straordinaria o di affidamento in carico straordinario, qualora risultasse un «fondato pericolo per la riscossione» o il «fondato pericolo per il positivo esito della riscossione» e in ordine alla perdurante proponibilità di «azioni cautelari e conservative» e di «ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

Appare in ogni caso di dubbia legittimità costituzionale l'ultimo cpv. del comma 9-bis, che esclude la sospensione della riscossione quando il ricorso è improcedibile. Questa disposizione sembra dunque introdurre una sanzione indiretta di dubbia compatibilità, anche perché l'improcedibilità è demandata all'esercizio di una facoltà discrezionale dell'Agenzia delle entrate (193). L'improcedibilità, esauendo i suoi effetti all'interno del processo nel quale è eventualmente pronunciata, se eccepita dall'Agenzia delle entrate, lascia impregiudicata l'attività pregiudizionale delle parti e non può riverberarsi sugli esiti del procedimento nel quale si incardina tale attività: di conseguenza il comma 9-bis è censurabile per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111, Cost., violando il principio di eguaglianza, quello del diritto di difesa e quello del giusto processo (194).

Ancorché l'Agenzia delle entrate abbia ritenuto impraticabile la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, ritenendo che «a fronte di ricorso improcedibile

(191) In questi termini A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, cit., 816.

(192) Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, cit., 278.

(193) Cfr. A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, cit., 274.

(194) In questi termini A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, cit., 817, il quale chiarisce che «L'improcedibilità configura un rimedio processuale ad un errore dell'attore, rimedio predisposto, però, a favore di entrambe le parti – ed anche della giustizia intesa come attività amministrativa dello Stato – affinché gli interessi in contestazione possano trovare adeguata sistemazione, entro un periodo dato dalla legge, fuori dal processo e prima che essi siano valutati dall'autorità giudiziaria».

non può essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare» (195), è stato osservato che «invece, la Corte costituzionale (sent. n. 336 del 1998), come già ricordato, ha ripreso proprio questa disposizione per garantire tutela piena al diritto controverso in situazioni sostanzialmente identiche. Tutela che, per dirsi piena, è giocoforza che comprenda in sé, anche nel nostro caso, una fase di anticipata delibazione della causa rispetto alla sua cognizione piena» (196). In effetti, se dovesse essere impedita ogni protezione cautelare prima del decorso del novantesimo giorno dalla proposizione del reclamo/ricorso improcedibile, un «così risultante ostracismo preclusivo di ogni tutela cautelare in detto periodo risulterebbe irrimediabilmente lesivo degli artt. 3 e 24 Cost.» (197). Pertanto l'istanza di sospensione cautelare, nei casi in cui non operi la sospensione legale della riscossione in pendenza di reclamo, può essere contenuta nel reclamo/ricorso o proposta separatamente (198).

Autorevole dottrina ha ritenuto che la sospensione della riscossione *ope legis* di cui al comma 9-*bis* possa essere qualificata come norma interpretativa, e dunque valevole anche per gli atti notificati prima del 3 marzo 2014, in quanto la sospensione cautelare è considerata dalla Corte costituzionale (sent. n. 336 del 1998) espressione del potere di garanzia del giudice e dunque da questo esercitabile in ogni circostanza, anche se l'azione giudiziale dovesse essere, nel merito, momentaneamente improcedibile (199).

(195) In tal senso Agenzia delle entrate, circ. n. 1 del 2014, *cit.*, § 2.1.

(196) In questi termini A. Giovannini, *op. ult. cit.*, 817.

(197) Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, *cit.*, 281, il quale precisa che «non essendo più sancita l'inammissibilità del ricorso depositato prima del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo e non essendo neppure generalmente previsto un indiscriminato stato di improcedibilità del ricorso stesso, ancorché depositato prima di tale data, dipendendone, infatti, l'operatività da un'eccezione in senso stretto dell'Agenzia delle entrate «in sede di rituale costituzione in giudizio», prima di essa, se non anche prima del suo rilievo da parte del «Presidente», pur a fronte del mantenuto secondo periodo del 9° comma dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario adito, trovasi, quanto meno allo stato, nel pieno esercizio dei suoi poteri, tra i quali, senza alcun dubbio, rientra quello di pronunciarsi sull'istanza cautelare che gli sia stata proposta ex art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992». In dottrina sulla tutela cautelare giudiziale ex art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 cfr. M. Montanari, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, *cit.*, 535.

(198) Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, *cit.*, 281, il quale non esclude la fruibilità del procedimento avviato *inaudita altera parte*, sempre che, naturalmente, ne sussistano i presupposti di eccezionale urgenza.

(199) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, *cit.*, 818, il quale aggiunge che la disposizione è «interpretativa perché attuativa, semplicemente, di una situazione giuridica individuale già configurata dall'ordinamento, coincidente con il diritto alla pienezza della tutela».

Inoltre l'art. 1 della l. n. 147 dispone che il terzo e quarto periodo del 9° comma dell'art. 17-*bis* siano sostituiti dal seguente: «Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali». La disposizione appare ispirata da esigenze di semplificazione, ammettendo la sospensione feriale prevista dalla l. 7 ottobre 1969, n. 742, allineando tutti i procedimenti allo spirare del novantesimo giorno dal loro avvio.

Infine nel nuovo cpv. introdotto nel 8° comma del richiamato art. 17-*bis*, è previsto che «l'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi». La disciplina applicabile alla mediazione, per espresso rinvio del 8° comma, è quella sulla conciliazione giudiziale dettata dall'art. 48 della stessa legge processuale, e non quella sull'accertamento con adesione. Pertanto, attenta dottrina (200) ha rilevato, che a differenza di quanto sostenuto dall'Agazia delle entrate nella richiamata circ. n. 1 del 2014, la mediazione (intesa come una conciliazione pregiurisdizionale) si perfeziona solo con il pagamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi a questo relativi, non anche al contestuale pagamento dei contributi previdenziali.

Dopo aver descritto sommariamente le modificazioni dell'impugnato art. 17-*bis*, la Consulta ha statuito, come prima ricordato, che l'indicato *ius novum* non è applicabile alle fattispecie oggetto dei giudizi pendenti, le quali continuano a essere regolate dal testo originario dell'art. 17-*bis*.

In effetti alcune modificazioni introdotte all'art. 17-*bis* regolano fattispecie estranee a quelle disciplinate dalle norme oggetto di censura da parte dei giudici rimettenti.

Quanto, invece, alle modifiche consistite nella sostituzione del 2° comma e nell'inserimento del nuovo comma 9-*bis*, la Corte costituzionale afferma testualmente: «esse incidono, invece, sulle norme oggetto di alcune delle questioni di legittimità sollevate dai giudici *a quibus*. Il nuovo 2° comma dell'art. 17-*bis* prevede infatti che la presentazione del reclamo non è più, come nel testo previgente, una condizione di ammissibilità del ricorso, la cui omissione determinava la perdita del diritto di proporre l'azione in giudizio – previsione che, come si è visto, è censurata da alcuni dei rimettenti – ma costituisce una condizione di procedibilità dello stesso; inoltre, l'improcedibilità del ricorso depositato prima del decorso del termine di novanta giorni previsto dal 9° comma è rilevabile solo su eccezione dell'Agazia delle entrate in sede di rituale costituzione in giudizio. Il nuovo comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis*, d'altro canto, col prevedere la sospensione della riscossione e

(200) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, cit., In generale sulla complessa problematica della disponibilità dell'obbligazione d'imposta Id., *Il diritto tributario per principi*, cit., 87 ss.

dell'obbligo di pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo in pendenza della relativa procedura, incide sulle questioni con le quali alcuni dei rimettenti, come pure si è visto, hanno lamentato la mancanza, nell'originario art. 17-*bis*, durante la stessa procedura, di una tutela cautelare giurisdizionale, pur a fronte della possibilità di esecuzione – ora esclusa – delle pretese impositive risultanti dagli atti oggetto di reclamo. Poiché, pur restando impregiudicata ogni valutazione in ordine alla legittimità del menzionato *ius superveniens*, esso appare chiaramente diretto a elidere o, comunque, ad attenuare, gli indicati profili di censura prospettati nelle ordinanze di rimessione, deve escludersi che gli stessi possano essere trasferiti anche sul nuovo testo dell'art. 17-*bis*.

Per le ragioni indicate, lo scrutinio di questa Corte avrà ad oggetto l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 esclusivamente nel suo testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dalla lettera a) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013».

Come risulta evidente la Consulta ha deciso di astenersi dal sottoporre al suo sindacato le modifiche intervenute all'art. 17-*bis*, anche se in tema di improcedibilità e di sospensione della riscossione *ope legis* la Corte – a me pare – abbia ritenuto che la novella della legge n. 147 del 2013 risulti idonea a «eliminare» o quanto meno ad «attenuare» sul nuovo testo (201) i rischi di legittimità costituzionale già censurati sull'«originario» testo.

12. – *Considerazioni conclusive*

Nel solco della sua consolidata giurisprudenza in punto di giurisdizione condizionata, la Corte costituzionale ha dunque preliminarmente ribadito, nella sentenza n. 98 del 2014, la rilevanza costituzionale del principio di economia processuale quale giustificazione della postergazione della tutela giurisdizionale rispetto al procedimento di amministrazione giustiziale, statuendo che:

i) gli istituti del reclamo e della mediazione tributari, nel favorire la definizione delle controversie nella fase pregiurisdizionale introdotta con il reclamo, sono idonei a soddisfare «l'interesse generale». Ciò assicura un più pronto e meno dispendioso soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie (con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria) e riduce il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie, garantendo quindi il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui;

(201) Tuttavia per le ragioni sopra esposte sussistono fondati dubbi di legittimità costituzionale dell'ultimo cpv. del comma 9-*bis* che esclude la sospensione della riscossione quando il ricorso è improcedibile. Tale disposto appare censurabile per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost.

ii) il legislatore ha perseguito l'indicato interesse generale a deflazionare il contenzioso tributario in modo ragionevole, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate) che rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie e, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata sia per quella pubblica;

iii) la concorrenza di «altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)» non esclude né l'astratta adeguatezza del reclamo e della mediazione tributari al soddisfacimento dell'indicato interesse generale, né la concreta idoneità e utilità di tali istituti al conseguimento di detto fine;

iv) l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa – oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa – conferiscono al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria.

Tuttavia, la Corte costituzionale, nella sentenza in commento, ha successivamente confermato, in coerenza con la sua consolidata giurisprudenza in tema di giurisdizione condizionata, l'illegittimità della sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo, statuendo che:

i) nelle forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri, quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa», «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile», deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire;

ii) la sanzione dell'inammissibilità del ricorso (prevista dal censurato 2° comma dell'art. 17-*bis*), determinando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, è costituzionalmente illegittima, in quanto è in contrasto con l'art. 24 Cost.;

iii) con riguardo ai rapporti non esauriti, ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato 2° comma dell'art. 17-*bis* nel suo testo originario, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche.

La sentenza in commento ha dunque comportato esclusivamente l'illegittimità costituzionale del 2° comma dell'originario art. 17-*bis*

per contrasto con l'art. 24 Cost., espungendo di conseguenza dall'ordinamento la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria (inammissibilità) in conseguenza del mancato previo esperimento dei rimedi amministrativi del reclamo e della mediazione.

Tuttavia è importante ribadire ancora una volta, come è stato puntualmente osservato in dottrina (202), che soltanto l'omessa presentazione «materiale» del reclamo, la cui proposizione è identica a quella stabilita dall'art. 20 per la proposizione del ricorso, si traduceva – e si traduce – in mancata presentazione di quest'ultimo (e lo stesso vale per la presentazione di atto giuridicamente inesistente). Pertanto, l'inammissibilità del ricorso era (ed è ancor oggi) conseguenza imposta dal 1° comma dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992: la mancata presentazione «materiale» del reclamo coincideva (e coincide) con la mancata presentazione del ricorso, già punita con l'inammissibilità. Invece, nell'ipotesi di mancato inserimento nel reclamo/ricorso giurisdizionale dell'elemento formale dell'istanza amministrativa di riesame dell'atto impugnato rivolta all'Agenzia delle entrate, la sanzione dell'inammissibilità (nella previgente disciplina) è comunque superata dall'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto tale atto è sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo a prescindere dalla sentenza delle Corti n. 98 del 2014. Infine, nel caso di reclamo/ricorso giurisdizionale formalmente presentato (e quindi inclusivo anche dell'istanza amministrativa) ma seguito da una costituzione «anticipata» in giudizio, da parte del ricorrente, cioè prima della conclusione della fase amministrativa, la sanzione applicabile (correttamente) doveva essere – nella previgente disciplina – quella della improcedibilità del ricorso e non già quella dell'inammissibilità, essendo quest'ultima disposta solo per la mancata presentazione del reclamo.

Con riferimento ai rapporti tributari non esauriti, la Consulta ha chiarito che l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche. Tuttavia sarebbe stato auspicabile, da parte della Corte, ritenere lo *ius novum* del 2° comma dell'art. 17-*bis*, introdotto dalla l. n. 147 del 2013 e relativo alla condizione di «procedibilità», come una norma a contenuto non soltanto innovativo, ma anche interpretativo e quindi valevole per il passato: adoperando l'improcedibilità nel senso chiarito dalla nuova norma in molte delle ipotesi prima richiamate. La dottrina (203) aveva auspicato questa interpretazione in occasione del commento alla richiamata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1 del 2014 emanata per fornire i chiarimenti alle novità introdotte nell'art. 17-*bis*.

Purtroppo, per condivisibili motivi processuali, la Consulta non si è pronunciata sulle questioni attinenti all'esclusione dell'accesso alla

(202) Si veda *retro* par. 11, note 176 e 178.

(203) Si veda *retro* par. 11, nota 185.

tutela cautelare. Tuttavia, come è stato sostenuto in dottrina (204), la sospensione della riscossione *ope legis* di cui al comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis*, introdotto dalla l. n. 147 del 2013, potrebbe essere qualificata come norma interpretativa, e dunque valevole anche per gli atti notificati prima del 3 marzo 2014, in quanto la sospensione cautelare è considerata dalla Corte costituzionale (sent. n. 336 del 1998) espressione del potere di garanzia del giudice e dunque da questo esercitabile in ogni circostanza, anche se l'azione giudiziale dovesse essere, nel merito, momentaneamente improcedibile.

Purtroppo la stratificazione normativa che ha interessato l'art. 17-*bis* e i contenuti non del tutto soddisfacenti della sentenza n. 98 del 2014 della Corte – in merito ai numerosi profili di illegittimità costituzionale sollevati e all'impatto derivante dallo *ius superveniens* – saranno l'occasione per alimentare ulteriori dibattiti a livello scientifico, dottrinale e giurisprudenziale dando adito a nuovi dubbi di compatibilità costituzionale del novellato art. 17-*bis*, con particolare riferimento alla esclusione della sospensione della riscossione *ex lege* del nuovo comma 9-*bis* per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost.

prof. GIUSEPPE CORASANITI
Associato di Diritto tributario
Università degli Studi di Brescia

(204) Si veda *retro* par. 11, nota 199.