

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI  
**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE  
**CESARE GLENDI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

## COMITATO DI DIREZIONE

**ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

**CLAUDIO CONSOLO**  
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

**GIUSEPPE CORASANITI**  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

**ENRICO DE MITA**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

**PIERA FILIPPI**  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**FRANCO GALLO**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**MAURIZIO LOGOZZO**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

**ANTONIO LOVISOLO**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**CORRADO MAGNANI**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**GIUSEPPE MELIS**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO  
MESSINA**  
UNIVERSITÀ DI VERONA

**FRANCO RANDAZZO**  
UNIVERSITÀ DI CATANIA

**LIVIA SALVINI**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**DARIO STEVANATO**  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Maggio-Giugno  
2020**

[edicolaprofessionale.com/DPT](http://edicolaprofessionale.com/DPT)



Wolters Kluwer

## MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO: LO STATO DELL'ARTE E LE PROSPETTIVE DI RIFORMA <sup>(1)</sup>

**Sintesi:** Con la procedura amministrativa del reclamo l'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere un'attività di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto di reclamo, 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. Con riferimento, invece, alla natura giuridica processuale del reclamo/ricorso per le liti minori, era già sostenibile, fin dall'originaria formulazione dell'istituto, la tesi secondo la quale il reclamo assumesse contemporaneamente anche la veste giuridica di ricorso giurisdizionale sin dal momento della sua proposizione all'Amministrazione finanziaria. Tale impostazione interpretativa risulta confermata senza alcun dubbio, dopo gli interventi correttivi del legislatore e della Corte costituzionale, dall'attuale formulazione dell'istituto, secondo la quale "il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo". Invece, le opinioni dottrinali sulla natura giuridica della mediazione tributaria possono essere collocate su due direttrici principali che valorizzano la sostanziale assimilazione della mediazione alla conciliazione o che, viceversa, ne propongono una lettura orientata al dato "negoziale" configurandone la natura transattiva. La mediazione tributaria è definita dalla giurisprudenza costituzionale come lo strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'ente impositore, 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. Sembra quindi preferibile accostare la mediazione tributaria ad un procedimento conciliativo preprocessuale, essendo peraltro assente la figura del mediatore-terzo rispetto alle parti. Gli orientamenti dottrinali sulla natura giuridica della conciliazione possono essere collocati su tre direttrici principali che valorizzano la sostanziale assimilazione della conciliazione rispettivamente: *i*) ad un modello transattivo, ammettendo un'attenuazione del principio di indisponibilità del credito di imposta erariale; *ii*) ad un'accezione accertativa c.d. "unilateralista", essendo la lite conciliata il risultato di due distinti atti unilaterali (l'uno volto alla revisione in autotutela dell'accertamento, l'altro avente ad oggetto la disposizione del potere processuale di impugnazione cui il contribuente rinuncia); *iii*) ad una concezione "compositiva", per effetto della quale la conciliazione e la mediazione tributaria devono essere qualificati quali "accordi tributari", la cui matrice dogmatica risalirebbe a quella degli accordi sostitutivi di cui all'art. 11, l. n. 241 del 1990, costituiti da un veicolo pubblicitico e da un contenuto di tipo negoziale compositivo. Anche la giurisprudenza di legittimità più recente ha ormai rifiutato la rigida alterità tra le concezioni contrattuali e le concezioni accertative, ritenendo che la conciliazione tributaria "comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute". È evidente che l'adesione alla concezione contrattuale, alla concezione accertativa ovvero alla concezione "compositiva" possa "vincolare" l'interprete anche con riferimento all'individuazione puntuale dei rimedi applicabili nell'ipotesi in cui il contribuente e l'Amministrazione finanziaria addivengano alla sottoscrizione di un accordo conciliativo, che, successivamente, una delle due parti ritenga viziato, e, come tale, meritevole di revisione. Gli accordi di mediazione aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione si perfezionano – sul modello dell'istituto

---

<sup>(1)</sup> Il saggio è stato pubblicato in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario, Atti del Convegno*, Catania, 25 e 26 ottobre 2019, (a cura di) A. Guidara, Pisa, 2020, 97-135.

dell'accertamento con adesione – solo a seguito del versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto accordo delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata. Tuttavia, fanno “eccezione” a questa “regola generale” gli accordi di mediazione, se relativi a controversie di rimborso o a controversie catastali, in cui l'accordo di mediazione costituisce rispettivamente “titolo” per il pagamento delle somme dovute al contribuente o “titolo” per l'immediato aggiornamento degli atti catastali. Viceversa, per il perfezionamento dell'accordo conciliativo non è più richiesto il versamento delle somme dovute in base a tale accordo. Difatti, l'accordo conciliativo sottoscritto dalle parti e il processo verbale costituiscono “titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”. Si tratta di uno degli elementi di novità della disciplina della conciliazione giudiziale (conseguenti all'ultima riforma) rispetto alla previgente disciplina, dove, invece, vi era coincidenza tra effettuazione del versamento (delle intere somme dovute o della prima rata) e perfezionamento della conciliazione. A fronte di ciò, sarebbe auspicabile che anche il regime di perfezionamento degli accordi di mediazione aventi ad oggetto atti impositivi o atti di riscossione venisse strutturato utilizzando come “modello” (non già l'istituto dell'accertamento con adesione, bensì) l'istituto della conciliazione giudiziale. Difatti, una simile soluzione, da un lato, semplificherebbe l'*iter* procedurale per entrambe le parti e, dall'altro, garantirebbe, comunque, all'Ufficio un valido “titolo” per la riscossione forzata. Nei più recenti disegni di legge sul tema della riforma del processo tributario il perfezionamento degli accordi di mediazione relativi a controversie aventi ad oggetto atti impositivi o di riscossione continua ancora ad essere legato al versamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto “accordo”) delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata. Diversamente, nel progetto di “Codice della Giustizia tributaria”, predisposto da C. Glendi in sintonia con S. Labruna, non sono più previsti gli istituti del reclamo e della mediazione, in quanto assorbiti/sostituiti dalla previsione del rito speciale delle “procedure conciliative”, in cui l'accordo conciliativo ha sempre effetto novativo e costituisce titolo sia per la riscossione dell'ente fiscale, sia per il rimborso del contribuente, sia per la liquidazione delle spese di lite ivi concordate.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'evoluzione del reclamo/mediazione: dalla Riforma del 2015 alle più recenti modifiche legislative. – 3. Brevi considerazioni in merito alla natura giuridica del reclamo tributario. – 4. La mediazione tributaria come procedimento conciliativo preprocessuale negli orientamenti dottrinali. – 4.1. La predeterminazione normativa di criteri per la mediazione tributaria *ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992. – 5. Gli orientamenti dottrinali sulla natura della conciliazione giudiziale. – 5.1. La mancata predeterminazione normativa di criteri per conciliare le liti all'interno dell'art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992. – 6. I vizi della conciliazione giudiziale e le possibilità di revisione successive al perfezionamento dell'accordo. – 7. L'effetto novativo sul rapporto o l'effetto sostitutivo dell'atto nella mediazione e nella conciliazione giudiziale.

### 1. – *Introduzione*

Il presente contributo si pone l'obiettivo di esaminare gli istituti processuali del reclamo e della mediazione, di cui all'art. 17-*bis*, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché l'istituto della conciliazione, di cui agli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, del medesimo decreto legislativo, al fine precipuo di comprenderne, stante il fervido dibattito dottrinario e giurisprudenziale sviluppatosi sul punto, la *ratio* e la natura giuridica di ciascuno.

Il testo attuale delle anzidette norme, che sotto molteplici aspetti si discostano dalla loro originaria formulazione, è il risultato di una profonda trasformazione che gli istituti da esse regolate hanno conosciuto negli anni successivi alla loro introduzione, tanto ad opera del Legislatore, quanto della giurisprudenza della Corte costituzionale, che attraverso una serie di interventi “correttivi” hanno tentato di porre rimedio ad alcuni fra i profili maggiormente “critici” che ne caratterizzavano l’originaria disciplina.

2. – *L’evoluzione del reclamo/mediazione: dalla Riforma del 2015 alle più recenti modifiche legislative*

Prima di entrare *in medias res* e approfondire gli aspetti legati alla natura giuridica degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria, pare opportuno ricostruire, in chiave evolutiva, le modifiche apportate all’art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, che, negli ultimi anni, si sono susseguite.

È senz’altro noto come la disposizione in parola sia stata oggetto, sin dalla sua originaria introduzione nel nostro ordinamento<sup>(2)</sup>, di giudizi contrastanti da parte della dottrina<sup>(3)</sup> che ne ha accuratamente studiato i profili sostanziali e procedurali, nonché fonte di molteplici dubbi di illegittimità costituzionale che hanno trovato (parziale) risoluzione con la pronuncia n. 98 del 2014<sup>(4)</sup>.

Nel tentativo di porre rimedio alle criticità emerse a seguito dell’introduzione dell’istituto, il Legislatore ha dunque apportato alcune prime modifiche alla originaria formulazione della norma già in occasione dell’approvazione della Legge di stabilità 2014<sup>(5)</sup>, emanata nelle more del

---

(2) Ad opera del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla l. 15 luglio 2011, n. 111.

(3) A chi considerava “sicuramente apprezzabile l’intento di creare un filtro con finalità conciliative” (cfr. F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 89), si contrapponeva chi, considerando la procedura un’inutile e fuorviante sovrastruttura (cfr. M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2492), esprimeva notevoli perplessità sia perché essa determinava il totale disvelamento della strategia processuale del contribuente, sia in quanto la disciplina del reclamo era mal coordinata con quella dell’accertamento con adesione. Sotto questo ultimo profilo, appariva singolare la scelta di imporre lo svolgimento di un’ulteriore fase amministrativa, pur avanti ad una struttura diversa dell’ufficio – quella deputata alla gestione del contenzioso – dopo che non fosse andata a buon fine quella avviata *ex art. 6*, d.lgs. n. 218 del 1997 (sulla mancanza di coordinamento tra la disciplina in esame e l’accertamento con adesione concordava, comunque, anche F. Pistolesi, *op. cit.*, 73).

(4) Cfr. Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98.

(5) Cfr. l. 27 dicembre 2013, n. 147.

giudizio di costituzionalità dell'art. 17-*bis*, nell'intento di "mettere in sicurezza" il reclamo e la mediazione nella prospettiva dell'imminente pronuncia della Consulta" e di "minimizzare le eventuali conseguenze di una pronuncia di illegittimità costituzionale" (6).

A breve distanza di tempo, tuttavia, la disciplina del reclamo/mediazione, così come risultante a seguito delle novità apportate dal Legislatore con la l. n. 147 del 2013, nonché a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, ha conosciuto una ulteriore e significativa evoluzione che ha condotto ad una sostanziale riformulazione della norma, all'interno della quale sono state senza dubbio introdotte alcune novità di pregio, senza però che siano state risolte tutte le perplessità sorte negli anni precedenti.

Rispetto alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, il cui art. 9, 1° comma, lett. l), ha integralmente "riscritto" il previgente art. 17-*bis* contemplando novità di notevole rilevanza nel dichiarato intento di potenziare l'istituto del reclamo/mediazione e, conseguentemente, di incentivare ulteriormente rispetto al passato la deflazione del contenzioso tributario (7), l'intervento normativo operato in occasione della recente "Manovra correttiva" ha una portata di certo meno pregnante, seppur degna di approfondimento.

In merito si ricorda anzitutto che la novella del 2015 ha confermato l'impostazione adottata in sede di prima revisione dell'art. 17-*bis*, senza riproporre l'originaria sanzione dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale in caso di mancata previa proposizione dell'istanza di reclamo e ha altresì mantenuto inalterato il limite di valore di ventimila euro. Il novelato art. 17-*bis* ha dunque confermato, innanzitutto, che il ricorso diviene procedibile solo una volta trascorso il termine di novanta giorni previsto al fine di esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite ma, diversamente rispetto alla disposizione precedentemente vigente, la norma ha attuato concretamente il predetto meccanismo prevedendo che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può contenere una proposta di mediazione, con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (8). Ne consegue che la proposizione dell'impugnazione produce, nelle controversie di valore non superiore

---

(6) In questi termini A. Marinello, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata, retro*, 2014, I, 628 ss. Si consenta inoltre il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 123 ss.

(7) Cfr. circ. n. 38/E del 29 dicembre 2015.

(8) Lo precisa l'art. 17-*bis*, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992.

(originariamente) a ventimila (attualmente cinquantamila) euro, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/ mediazione: in concreto, dunque, il procedimento in parola è ora introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso<sup>(9)</sup>.

Sotto il profilo soggettivo, è inoltre importante sottolineare come la novella del 2015 abbia decisamente esteso l'ambito di applicazione dell'istituto. Infatti, possono oggi ritenersi ricomprese nell'ambito delle controverse reclamabili anche quelle riguardanti tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane, dell'Agenzia del territorio, dei Monopoli di Stato, degli enti locali, nonché quelle di competenza dell'agente della riscossione e dei concessionari della riscossione. In queste ultime due eventualità, peraltro, è necessario precisare che, ai sensi dell'art. 17-*bis*, 9° comma, il reclamo potrà applicarsi solo ove compatibile. Come sottolineato espressamente dalla Relazione illustrativa al Decreto di riforma, "la *ratio* sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflativi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate". E sempre alla medesima *ratio* risponde altresì l'estensione del procedimento di reclamo/mediazione ai tributi di competenza comunale o di altri enti locali.

Da ultimo, l'art. 10, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, ha apportato ulteriori modifiche all'impianto dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, prevedendo, fra le altre, l'innalzamento del valore delle liti reclamabili da ventimila a

---

<sup>(9)</sup> Cfr. circ. n. 38/E del 2015.

Al riguardo, si sono peraltro sempre condivisi gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) «aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali» (cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413) ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe 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» (cfr. A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 54 ss.; Id., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 915 ss.). Al riguardo si consenta inoltre il rinvio, per una più approfondita trattazione sul tema, a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4; Id., *L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento*, in *retro*, 2017, I, 1639 ss.

In merito, si ricordino inoltre le parole con cui Autorevole dottrina ha sottolineato "l'alto tasso di scadimento confusionale sul piano della tecnica legislative" osservando come risulti pressoché inutile che la nuova norma continui a parlare di "reclamo" e, a maggior ragione, di "reclamo" quale effetto del ricorso (cfr. C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, (a cura di) C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino, Milano, 2016, 175).

cinquantamila euro per tutti gli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018<sup>(10)</sup>.

Ciò posto, una valutazione appare incontrovertibile (e, tutt'oggi valida) a valle delle seppur numerose modifiche apportate all'istituto del reclamo negli ultimi anni, e cioè che il reclamo ha mantenuto – come si approfondirà nel prossimo paragrafo – la natura che più gli è propria, ossia quella di ricorso in opposizione amministrativa, e, da un punto di vista processuale, 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.

### 3. – *Brevi considerazioni in merito alla natura giuridica del reclamo tributario*

In via preliminare è 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, inteso 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”<sup>(11)</sup> costituiscono due istituti giuridici profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa.

In un mio studio dedicato ad un tentativo di inquadramento sistematico degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria<sup>(12)</sup> sono giunto 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<sup>(13)</sup>, ossia un'attività di riesame della legitti-

---

<sup>(10)</sup> Per una disamina delle più recenti modifiche apportate all'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, sia consentito il rinvio a G. Corasaniti, *Dall'Agenzia delle Entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta*, in *Corr. trib.*, 2018, 600 ss.; Agenzia delle entrate, circ. n. 30 del 2017.

<sup>(11)</sup> In tal senso espressamente Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98.

<sup>(12)</sup> Cfr. G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 46.

<sup>(13)</sup> È opportuno segnalare che nei ricorsi amministrativi la pubblica amministrazione esercita un'attività di secondo 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

mità dell'atto impositivo su domanda diretta del contribuente e sulla base dei motivi di censura dallo stesso formulati.

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<sup>(14)</sup>, 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 stesso, e lo può fare tanto in pendenza della procedura amministrativa, quanto in pendenza dell'eventuale processo e finanche dopo la formazione del giudicato ovvero a seguito della definitività dell'atto impositivo.

Ad ogni modo, nonostante si siano sviluppate talune teorie dottrinali<sup>(15)</sup> secondo le quali il reclamo (nella sua veste amministrativa) rappre-

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, XIV ed., 2012, 1039.

<sup>(14)</sup> 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).

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 S. Ambrosiani, F. Belli, G. Pellicani, F. Tesaurò, Torino, 2008, 28 ss.; F. Tesaurò, *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.

<sup>(15)</sup> Cfr. M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 370. In

senterebbe una forma di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, ho piuttosto 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 giustiziali”<sup>(16)</sup> ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe 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”<sup>(17)</sup>.

Con riferimento, invece, alla natura giuridica (processuale) del reclamo, da tempo sostengo 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<sup>(18)</sup>.

Tale circostanza, che attualmente risulta avvalorata dall'odierna formulazione dell'art. 17-*bis*<sup>(19)</sup>, avrebbe trovato conferma, anche prima della citata modifica normativa, anzitutto nella circostanza che (ai sensi del citato art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 nel suo testo originario) al reclamo

senso sostanzialmente analogo F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 149 ss., 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.

<sup>(16)</sup> Cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413, secondo cui 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 ‘(...) apposite 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)”.

<sup>(17)</sup> Cfr. A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 54 ss.; Id., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., 915 ss., secondo cui “scopo immediato della legge, pertanto, è quello (...) di concedere all'agenzia uno spazio preprocessuale di natura ‘contenzioso-giustiziale’, assai simile, quanto agli effetti, all'autotutela in annullamento o revoca su impulso di parte”.

<sup>(18)</sup> Sul punto si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4.

<sup>(19)</sup> Come modificato dal d.lgs. n. 156 del 2015.

si applicano “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)”<sup>(20)</sup>, 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 impositivo oggetto di reclamo/ricorso e di provocare la pendenza della lite ancorché in stato di quiescenza<sup>(21)</sup>.

Difatti, è indubbio che la proposizione del reclamo nei confronti dell’Amministrazione finanziaria – da effettuarsi mediante notificazione *ex* artt. 17-*bis*, 6° e 20° comma, 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.

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 differenti 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* *previgente* art. 17-*bis*, 2° comma, d.lgs. n.

---

<sup>(20)</sup> Cfr. F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

<sup>(21)</sup> In questi termini M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, 2012, 842.

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<sup>(22)</sup>.

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<sup>(23)</sup> (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”<sup>(24)</sup>.

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<sup>(25)</sup>. E tale assunto, come si è già anticipato, è stato definitivamente confermato

(22) Cfr. l’art. 1, 611° comma, lett. a), l. 27 dicembre 2013, n. 147, che ha apportato significative modifiche alla disciplina dell’articolo 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 mediazione*, 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*, in *Corr. trib.*, 2014, 275; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, *retro*, 2014, I, 550.

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

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

(25) In senso conforme, sia pure con alcune differenziazioni si è espresso anche M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, *retro*, 2013, I, 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, 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).

dalle modifiche apportate all'istituto in parola ad opera del d.lgs. n. 156 del 2015.

4. – *La mediazione tributaria come procedimento conciliativo preprocessuale negli orientamenti dottrinali*

La definizione di mediazione tributaria fornita dalla Corte costituzionale come procedimento conciliativo preprocessuale<sup>(26)</sup> offre l'occasione per segnalare le interpretazioni 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 era espressamente esclusa dall'art. 17-*bis* (prima della novella del 2015) sul presupposto che ad un accordo di mediazione poteva 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 mediazione 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)"<sup>(27)</sup> nonché chi, con pari autorevolezza, osserva che "ricevuto il ricorso-reclamo, l'Agenzia si trova nella identica posizione di quando riceve un 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'"<sup>(28)</sup>.

---

<sup>(26)</sup> Cfr. Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98 che espressamente definisce la mediazione tributaria 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".

<sup>(27)</sup> In questi termini S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, 2012, 413, ove l'A. conferma che essa produce identici effetti premiali. A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012., 925, qualifica l'istituto come "conciliazione stragiudiziale *sui generis*".

<sup>(28)</sup> Il riferimento è a F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 150.

Alla medesima conclusione perviene altro Autore<sup>(29)</sup>, 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”<sup>(30)</sup>.

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. 546/1992”<sup>(31)</sup>.

Sulla stessa linea si pone chi<sup>(32)</sup>, 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<sup>(33)</sup> – nonché chi argomenta una “deprocessualizzazione” del diritto tributario e il suo reincardinamento nel contesto del “diritto amministrativo delle imposte”<sup>(34)</sup>.

Secondo una diversa ricostruzione<sup>(35)</sup>, 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 segnalava che la previsione di una espressa esclusione dell’applicabilità della conciliazione giudiziale alle liti di minor valore deponeva 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 avrebbe ostato, in particolare, la scelta del legislatore di consentire all’Amministrazione, per il caso in cui essa ritenesse di non

<sup>(29)</sup> In tal senso si veda M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 83.

<sup>(30)</sup> Come già rilevato, attualmente l’istituto della conciliazione giudiziale non è più escluso per le controversie soggette a reclamo/mediazione.

<sup>(31)</sup> 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.

<sup>(32)</sup> In questi termini si veda M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1506 ss.

<sup>(33)</sup> In tal senso anche D. Stevanato, *Reclamo e “mediazione fiscale”*, in *Dialoghi trib.*, n. 1 del 2012.

<sup>(34)</sup> Così R. Lupi, *Mediazione*, in *Dialoghi trib.*, n. 3 del 2013.

<sup>(35)</sup> In questi termini si veda V. F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 67.

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<sup>(36)</sup>, che se per un verso qualifica la mediazione come “conciliazione pregiudizionale”, 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 stata 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 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 “ac-

---

<sup>(36)</sup> Il riferimento è ad A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 60. In generale sulla complessa problematica della disponibilità dell’obbligazione d’imposta Id., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 87 ss.

cordo 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.

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<sup>(37)</sup>, 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<sup>(38)</sup>, 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.

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<sup>(39)</sup>.

#### 4.1. – *La predeterminazione normativa di criteri per la mediazione tributaria ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992*

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’Am-

---

<sup>(37)</sup> In questi termini si veda F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67.

<sup>(38)</sup> In tal senso si veda A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 61.

<sup>(39)</sup> 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.

ministrazione 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.

Alla luce delle riflessioni svolte sinora, è da ritenere che con l'avvento 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, fossero 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<sup>(40)</sup> per la quale un analogo intento deflativo 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<sup>(41)</sup>, 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 predisposizioni 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 tributaria, 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 "mi-

---

<sup>(40)</sup> Il riferimento è a M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2491.

<sup>(41)</sup> In tal senso si veda Agenzia delle entrate, circ. 11 giugno 2012, n. 22/E.

nor valore”<sup>(42)</sup>. 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<sup>(43)</sup>, in cui sono forniti chiarimenti interpretativi sulla nuova procedura della “mediazione tributaria”<sup>(44)</sup>, 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.

In conclusione, pare necessario fare presente che, a seguito delle modifiche introdotte con d.lgs. n. 156 del 2015, la disposizione che imponeva

---

<sup>(42)</sup> A tal riguardo si veda, per tutti, A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1024.

<sup>(43)</sup> Disponibile in banca dati *Fisconline*.

<sup>(44)</sup> 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).

l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione non è stata riproposta in ragione dell'esigenza di potenziare gli istituti deflativi sia nella fase anteriore al giudizio sia in pendenza di causa. Ne consegue che le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dagli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, d.lgs. n. 546 del 1992, come modificati dal d.lgs. n. 156 del 2015<sup>(45)</sup>.

In merito, Autorevole dottrina ha rilevato che, essendo stata abolita l'esclusione della conciliazione giudiziale, "quella che ancora pomposamente, ma impropriamente, si pretende di chiamare 'mediazione tributaria', realisticamente si configura come nient'altro che un pressoché inutile, ma nocivo, intralcio amministrativistico al normale progredire del processo tributario"<sup>(46)</sup>.

Alla luce di tutte le considerazioni precedentemente svolte, pare opportuno inoltre accennare, in conclusione, alla profonda differenza esistente tra gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria e il procedimento di mediazione civile di cui al d.lgs. n. 28 del 2010, introdotto in attuazione della dir. europea 2008/52/CE, il cui art. 1, par. 2 ha escluso le liti tributarie dal proprio campo di applicazione sull'evidente presupposto dell'indisponibilità del tributo, profilo, questo, contrapposto al carattere disponibile dei diritti soggettivi oggetto della media-conciliazione civile. Tale circostanza sembra peraltro confermata dalle parole espresse dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 38 del 2017, ove, dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'originario art. 17-*bis* in relazione al principio della terzietà del giudice di cui all'art. 111 Cost., la Consulta ha ribadito "la non conferenza del richiamo alla direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, in quanto essa si applica 'nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale', con l'espressa esclusione della 'materia fiscale, doganale e amministrativa'". In virtù di tali affermazioni, la Corte ha concluso osservando che "la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-*bis* costituisce 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".

---

<sup>(45)</sup> Cfr. circ. n. 38/E del 2015.

<sup>(46)</sup> C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, (a cura di) C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino, cit., 176.

### 5. – *Gli orientamenti dottrinali sulla natura giuridica della conciliazione giudiziale*

Rispetto alla possibile qualificazione dell'accordo conciliativo come transazione, il primo e certamente più problematico profilo appare essere il presupposto di disponibilità del diritto, richiesto per l'appunto dall'art. 1966 c.c., e che, sul fronte tributario, si traduce nella configurabilità di poteri dispositivi, diversamente nominati<sup>(47)</sup>, in capo all'Amministrazione finanziaria, anche nell'ottica della possibilità di effettuare quelle "concessioni" che rappresentano elemento essenziale della transazione<sup>(48)</sup>.

Su questi temi, proprio al momento dell'introduzione della conciliazione giudiziale, la dottrina ha avuto modo di interessarsi in una rinnovata prospettiva, di critica o, viceversa, di apertura.

Alla prima area appartiene quella dottrina<sup>(49)</sup> secondo la quale la conciliazione giudiziale, come l'accertamento con adesione, sarebbe una forma di partecipazione del contribuente alla valutazione dei fatti tassabili e della loro misura da parte dell'Amministrazione, e non viceversa, un istituto di natura negoziale<sup>(50)</sup>. Ad escludere la natura transattiva della conciliazione sarebbero ragioni storico-normative, concernenti sia l'abrogazione del concordato avvenuta ad opera della riforma tributaria degli anni settanta, sia, ancor prima, alla scelta della legge Tremelloni del 1956 di non indicare più come "concordato" l'istituto di cui all'art. 81 del Reg. 11 luglio 1907, n. 560. E la succitata dottrina ricorda anche come Allorio escludesse che potessero

<sup>(47)</sup> Si veda G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 47, il quale segnala che "nel versante della concezione dichiarativista si riscontrano i termini seguenti: 1) indisponibilità del credito d'imposta (Batistoni Ferrara, A. Berliri), o della obbligazione tributaria (Russo, Bafile); 2) inderogabilità dell'obbligazione tributaria (Tesoro, Pomini, ecc.); 3) inderogabilità delle norme regolatrici (Bodda, Giannini); 4) imperatività delle norme regolatrici (A.D. Giannini) o del tributo. (...) Sul versante dei costitutivisti la indisponibilità o irrinunciabilità o imperatività o vincolatività o inderogabilità viene riferita alla potestà di imposizione (Micheli, Fantozzi) oppure alla funzione di imposizione (Allorio, Tesauro)".

<sup>(48)</sup> Si veda D. Colangeli, *La transazione*, Milano, 2012, 35.

<sup>(49)</sup> Così E. De Mita, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469, che ricorda come la teoria contrattualistica che vedeva nel concordato una vera e propria transazione era stata largamente prevalente, mentre a partire dagli anni venti inizia ad essere letta in chiave critica, pur in presenza di una giurisprudenza ed una dottrina (tra cui Carnelutti) orientata alla dimensione contrattuale.

<sup>(50)</sup> Conforme M.T. Moscatelli, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321, secondo la quale conciliazione e accertamento con adesione si pongono come forme di determinazione dell'imposta dovuta in misura corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto ma caratterizzate dalla collaborazione del contribuente.

formare oggetto di concordato l'imponibilità del soggetto o l'*an debeat*ur o il tasso d'imposta, risolvendosi, il contenuto del concordato, nella determinazione dell'elemento quantitativo dell'oggetto imponibile del tributo.

Sulla traccia di questo insegnamento si colloca altro studioso<sup>(51)</sup>, che, negando l'attribuzione all'Amministrazione di poteri dispositivi simili a quelli di un privato, respinge la tesi transattiva, ridimensionando, in particolare, la rilevanza dell'accordo tra le parti, che non andrebbe letto in una prospettiva negoziale poiché "l'atto che scaturisce dall'accordo è un provvedimento amministrativo che rettifica l'atto impugnato con la contestuale accettazione del contribuente".

A questa ricostruzione si affianca l'opinione<sup>(52)</sup> per la quale il risultato della definizione conciliativa può essere letto come il risultato di due distinti atti unilaterali, l'uno volto alla revisione in autotutela dell'accertamento, l'altro avente ad oggetto la disposizione del potere processuale di impugnazione (cui il contribuente rinuncia). Anche in questo caso, comunque, le tesi transattive sarebbero da respingere, sia perché la norma non prevede un potere espresso di disposizione in capo all'Amministrazione, sia in quanto il vantaggio per una delle parti, e segnatamente per il contribuente, è fissato dalla legge (riduzione delle sanzioni). Il fenomeno andrebbe dunque letto esclusivamente nella prospettiva dell'art. 97 Cost., che consentendo una valutazione circa le dubbie possibilità di successo in sede contenziosa a fronte della possibilità di ottenere subito il pagamento, impedisce di collocare il fenomeno in una dimensione negoziale e consente dunque di sottrarlo all'applicazione delle norme in materia di nullità e annullabilità.

Sui rischi di una possibile "contrattualizzazione" della conciliazione era intervenuta già in passato autorevole dottrina<sup>(53)</sup> evidenziando che la relativa norma, ove non correttamente interpretata, avrebbe potuto erroneamente suggerire impostazioni volte ad attribuire all'Amministrazione finanziaria la discrezionalità di ridurre la pretesa tributaria rinunciandovi parzialmente, in tal modo violando sia l'art. 53 Cost. – perché lo schema transattivo non richiederebbe, in linea di principio, la prova della minore capacità contributiva rispetto al maggior imponibile accertato – sia

---

(51) Il riferimento è a F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, cit. 195.

(52) In questi termini si veda S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 410. Anche F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018, 331 aderisce alla tesi c.d. "unilateralista", secondo la quale "nella definizione della lite per effetto della conciliazione resta sempre al centro un atto unilaterale (di riesame in autotutela) della pubblica amministrazione cui il contribuente si limita ad aderire".

(53) In tal senso si veda F. Gallo, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491.

l'art. 97 Cost., perché questa rideterminazione avverrebbe senza l'ausilio di regole e criteri fissati per legge. Proprio per queste ragioni – sulle quali la Corte costituzionale è intervenuta per escludere che il giudice tributario sia chiamato ad un giudizio di congruità delle somme determinate dal contribuente e dall'Amministrazione<sup>(54)</sup> – tale dottrina riteneva che il modulo transattivo non si confacesse alla conciliazione, dovendosi valorizzare piuttosto una rideterminazione scaturente da una rimediazione dell'incertezza della questione controversa e della sostenibilità della pretesa<sup>(55)</sup>. Ad analoga conclusione lo stesso Autore era peraltro giunto con riguardo all'accordo conseguente all'accertamento con adesione, fattispecie qualificata come “atto bilaterale, consensuale ed ineguale” al quale l'Amministrazione finanziaria partecipa nell'esercizio di una funzione pubblica ed il privato esercitando la libertà accordatagli dall'autonomia privata<sup>(56)</sup>.

Secondo un'opinione che appare intermedia<sup>(57)</sup>, occorre distinguere tra la potestà di imposizione, da considerarsi indisponibile poiché attinente all'esercizio della sovranità, e l'indisponibilità riferita agli atti di accertamento. Quest'ultima non concerne l'intangibilità della pretesa espressa dall'Amministrazione nell'accertamento, ma riguarda piuttosto l'esigenza di determinare, con la concorrente volontà del privato, la dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto per far coincidere con esso il prelievo provvisoriamente o definitivamente attuato. L'eventuale accordo sulla dimensione numerica del presupposto, ritenuta più corrispondente al vero, va successivamente ricondotta, sulla base delle norme di legge, alla forma quantitativa e qualitativa corrispondente.

---

<sup>(54)</sup> Si veda Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433.

<sup>(55)</sup> Sotto questo profilo, F. Gallo, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, cit., 1492, anticipava la rilevanza dei criteri oggi valorizzati dall'art. 17-bis affermando che “l'unica interpretazione accettabile” fosse quella “per cui la riduzione della pretesa è frutto non di un vero e proprio ‘sconto’ transattivo, ma di una rideterminazione del reddito sul presupposto di una (oggettivamente) incerta soluzione della questione di fatto per la quale la riduzione della pretesa non sarebbe stata il frutto di una transazione, ma di una rideterminazione motivata dalla incertezza oggettiva sulla soluzione della questione di fatto e dunque della maggiore o minore sostenibilità della pretesa tributaria”.

<sup>(56)</sup> Il riferimento è a F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 434 ove l'A. spiega che è da escludersi che l'accordo scaturente dall'adesione possa essere qualificato come contratto *tout court*, sia di diritto privato (perché si verte in materia estranea all'autonomia privata), sia di diritto pubblico, poiché tale categoria è circoscritta alle c.d. amministrazioni di prestazioni, nelle quali la pubblica amministrazione è debitore e il privato è creditore.

<sup>(57)</sup> In questi termini si veda A. Fantozzi, *La teoria dell'indisponibilità*, in M. Poggioli (a cura di), *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007, 51 e 54.

In questo senso si avrebbe “una definizione consensuale con carattere non dispositivo ma accertativo di profili dell’obbligazione tributaria che si rivelino incerti nell’*an* e nel *quantum* e, per tali ragioni, suscettibili di alimentare un giudizio”<sup>(58)</sup>; tale definizione si presta ad essere accostata alla transazione di cui all’art. 1965 c.c. ma l’autonomia della parte pubblica non risulta incondizionata, dovendo il contribuente dar prova dell’assenza di fondamento della pretesa.

Secondo una ricostruzione altrettanto intermedia, la conciliazione giudiziale, così come l’accertamento con adesione, non concerne il compimento di atti dispositivi del credito tributario, poiché quest’ultimo, di fronte alla prospettiva di un contenzioso ancora da celebrarsi non può dirsi definitivamente dimostrato e determinato<sup>(59)</sup>. Né sarebbe possibile traslare su un piano pubblicistico i presupposti tipici della transazione, tra cui, in particolare, le reciproche concessioni di cui all’art. 1965 c.c., poiché la conciliazione richiede una giustificazione tecnico-giuridica attinente alla determinazione dell’imposta. In tal modo, il principio dell’indisponibilità comporta il divieto di rinunciare al credito tributario già determinato sulla base di interessi estranei al credito stesso<sup>(60)</sup>. Non si pone dunque, in questi termini, la necessità di ridimensionare detto principio, quanto piuttosto quello di collocarlo diversamente, e segnatamente limitarne la vigenza alle ipotesi di crediti erariali già determinati.

A fronte di queste impostazioni, più o meno ancorate alla prevalenza della funzione d’imposizione rispetto alla rilevanza del consenso, si registrano opinioni di segno decisamente opposto, secondo le quali gli interventi volti all’introduzione dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale nonché le crescenti esigenze di gettito, avrebbero determinato, a metà degli anni novanta, il rifiorire delle tesi contrattualiste, favorite dagli intenti di deflazione del contenzioso e dunque coerenti con la causa transattiva volta a porre fine alla lite già avviata (e a prevenire quella insorgenda).

Su questa direttrice si colloca autorevole dottrina<sup>(61)</sup>, secondo la quale, la possibilità di richiamare, anche per la conciliazione giudiziale, il

---

<sup>(58)</sup> Così V. Ficari, *Il processo tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, 1018-19.

<sup>(59)</sup> In tal senso si veda R. Lupi, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un’occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, 1861-62.

<sup>(60)</sup> Il riferimento è a R. Lupi, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, 793-794.

<sup>(61)</sup> In questi termini si veda F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1998, 233-234.

modello transattivo è subordinata alla sussistenza, *ex art.* 1966 c.c., di reciproche concessioni innovatrici, laddove la loro assenza può invece dar luogo alla qualificazione della definizione come riconoscimento del diritto altrui. La prima eventualità è quella che si verifica di regola, poiché il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni ed evita l'eventuale condanna alle spese, mentre l'Amministrazione consegue la definizione della pretesa e il pagamento dell'imposta. Questo risultato sarebbe perseguito attraverso un vero e proprio accordo che, valevole *inter partes* a fronte della sottoscrizione, rimane soggetto alla condizione sospensiva data dal pagamento della somma dovuta o della prima rata, cui segue il perfezionamento. In tal modo, si riscontrano, nella fattispecie, elementi tipicamente negoziali, che concorrono all'assimilazione dell'accordo al modello civilistico considerato, la cui applicabilità in materia tributaria avverrebbe in ottica derogatoria rispetto al principio di indisponibilità ordinariamente vigente. Il legislatore, introducendo l'istituto nel processo tributario, avrebbe ritenuto di considerare irrilevante tale principio o comunque avrebbe inteso derogarvi attraverso una norma espressa, l'art. 48. In tal modo, la conciliazione, come l'accertamento con adesione, non rappresenterebbero strumenti di determinazione del tributo in contraddittorio, poiché consentirebbero all'Amministrazione di tener conto dell'alea insita nella possibile instaurazione di una controversia, nella misura in cui l'Ufficio potrebbe esser portato a rinunciare a prospettazioni di fatto o di diritto non già per aver maturato il convincimento circa la loro infondatezza, ma per evitare il rischio che esse non siano accolte in sede giudiziale; sarebbe anzi la stessa collocazione in un processo già instaurato a palesare la formale rinuncia a pretese reciproche in funzione della definizione della controversia<sup>(62)</sup>. In precedenza, lo stesso Autore<sup>(63)</sup> era già giunto a

---

<sup>(62)</sup> Così F. Batistoni Ferrara, *L'evoluzione del quadro normativo*, in M. Poggioli (a cura di), *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007, 25, ove l'A. propone una disamina a partire dalla determinazione concordata dell'ammontare dei redditi di cui all'art. 81, r.d. 11 luglio 1907, n. 560, disciplina nell'ambito della quale tale determinazione concordata riguardava le questioni di estimazione semplice o di determinazione del valore dei beni, di talché l'istituto, anziché riguardare eventuali poteri dispositivi esercitati dall'Amministrazione, si rivelava lo strumento migliore per "conseguire un risultato il più possibile vicino all'inconoscibile realtà".

<sup>(63)</sup> Cfr. F. Batistoni Ferrara, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 1033. Secondo l'A. il principio in questione non esclude che la legge possa configurare ipotesi nelle quali l'Amministrazione possa influire sui "connotati" dell'obbligazione, purché siano previsti i casi e le modalità per determinarne il contenuto in modo da non attribuire agli Uffici una discrezionalità amministrativa ma tecnica, o purché sia configurato un procedimento che consenta di controllare che il potere di individuazione dell'imponibile sia utilizzato per scopi estranei all'interesse pubblico. Questa ultima circostanza non si rinviene però

ridimensionare il principio di indisponibilità, sostenendo che una sua interpretazione come presidio dei principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di imparzialità dell'Amministrazione, avrebbe potuto comportare un'illegittimità dell'istituto, salvo ritenere che la conciliazione fosse possibile solo in assenza di prove certe, eventualità, questa, insostenibile alla luce dell'elisione, dalla norma sulla conciliazione, proprio dell'inciso corrispondente.

La confutazione delle tesi ricognitive, oltre a giovare della rilevanza, in ottica volontaristica, delle dichiarazioni rese dalle parti nel processo verbale, poggia sul ridimensionamento del ruolo del giudice, il cui intervento, in assenza di qualsivoglia disposizione volta ad attribuire un sindacato di controllo a tutela dell'indisponibilità, non altera la struttura negoziale e bilaterale dell'atto conciliativo, a differenza di quanto avviene in altre ipotesi nelle quali il perfezionamento dell'atto richieda il suo intervento<sup>(64)</sup>. Sotto questo profilo, la tesi si avvale delle conclusioni – cennate in precedenza – cui è pervenuta la Corte costituzionale, secondo la quale il giudice tributario è chiamato a verificare solo le condizioni e i presupposti di ammissibilità della conciliazione, senza la possibilità di controllare la congruità delle determinazioni raggiunte fra le parti in causa<sup>(65)</sup>.

Questa impostazione nega, peraltro, che il principio dell'indisponibilità del tributo goda di un fondamento costituzionale, sia esso rappresentato dalla riserva di legge, dal principio di capacità contributiva o dall'imparzialità dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il richiamo dell'art. 23 produrrebbe riflessi in una duplice prospettiva<sup>(66)</sup>, poiché da un lato richiederebbe di verificare se

---

nel caso della conciliazione giudiziale nella quale la Commissione non esercita un controllo di merito sulle modalità seguite per la definizione delle singole questioni.

<sup>(64)</sup> Cfr. P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 612, ove si richiama sia l'intervento del giudice tutelare che quello del giudice delegato nelle procedure fallimentari. Si veda anche P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 103. Ulteriormente si rinvia a P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 193.

<sup>(65)</sup> Si veda Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433 ove si spiega che tali prerogative non pregiudicano l'integrità della funzione assegnata al giudice, risultando improprio il riferimento alla sentenza n. 313 del 1990 che, pronunciandosi sulla legittimità costituzionale dell'art. 444, 2° comma, c.p.p., riguardante l'applicazione della pena su richiesta, aveva ritenuto che la formulazione originaria di tale disposizione, non consentendo al giudice di valutare la rispondenza della pena alla sua finalità rieducativa, si risolvesse in un *vulnus* alla funzione affidata all'organo giudicante.

<sup>(66)</sup> In tal senso si veda P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 619.

l'Amministrazione abbia violato prerogative riservate al legislatore, e dall'altro farebbe discendere l'indisponibilità del credito tributario da una vincolatezza dell'agire amministrativo. Sotto il primo profilo, il richiamo sarebbe inconferente poiché tale disposizione, in funzione garantista, riserva alla legge l'introduzione di prestazioni patrimoniali imposte; rinunciando parzialmente ad una determinata pretesa, viceversa, l'Amministrazione non impone nuove prestazioni impositive ma interviene su pretese che nell'*an* e nel *quantum* rimangono integralmente disciplinate dalla legge stessa<sup>(67)</sup>.

Dal secondo punto di vista, viceversa, porrebbe il tema della responsabilità dei funzionari, ma questo aspetto comporterebbe uno spostamento dell'indagine dai principi ai risvolti pratici attinenti alla necessità di assicurare che l'azione dei funzionari pubblici, in concreto, sia orientata all'imparzialità e al buon andamento, un tema che, in realtà, si pone fisiologicamente e che non appare limitato all'ambito applicativo di cui trattasi.

Quanto alla rilevanza dell'art. 53 Cost., è stato osservato<sup>(68)</sup> che l'imposta dovuta da ciascun contribuente diventa la prestazione obbligatoria di una quota degli averi di ciascuno come frazione della totalità, di talché la rinuncia a detta quota produrrebbe effetti sull'imposta dovuta dagli altri consociati<sup>(69)</sup>, senonché, secondo lo stesso Autore, l'art. 48 non consente solo accordi diretti alla determinazione di una capacità contributiva quanto più effettiva, ma anche intese che si pongano in una logica transattiva volte alla riduzione della pretesa originaria anche nel caso in cui si verta su questioni di diritto o con la rinuncia a determinati recuperi in cambio dell'acquiescenza, da parte del contribuente, su recuperi diversi. Questa impostazione non sottovaluta la portata dei principi di uguaglianza, capacità contributiva e imparzialità, ma considera che la libertà di apprezza-

---

<sup>(67)</sup> In questi termini si veda M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 5 ss.

<sup>(68)</sup> Il riferimento è a G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 58.

<sup>(69)</sup> *Contra* A. Guidara, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., 358, il quale rileva che "il fatto che il tributo pertenga alla comunità non significa per ciò stesso che di esso non si possa disporre, ma semmai che se ne deve disporre nell'interesse della comunità". G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 65, nota 36, risponde che questo ultimo argomento non smentirebbe l'impostazione che intende confutare poiché l'attività di prelievo coattivo del tributo è distinta dall'attività di spesa delle somme prelevate. Sul punto, si veda anche F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 12, ove si spiega che "la necessaria correlazione tra prelievo tributario e spesa pubblica da finanziare esprime la dipendenza in termini quantitativi della giustizia fiscale dalla giustizia sociale".

mento attribuita all'Amministrazione sarebbe coerente la volontà del legislatore di introdurre la conciliazione per favorire l'immediata e definitiva riscossione (70).

Sembra dunque che oggi prevalga un approccio pragmatico, che riconoscendo natura transattiva alla conciliazione, ammette un'attenuazione del principio di indisponibilità (71) o comunque una sua limitazione all'individuazione del presupposto, leggendo l'art. 48 come disposizione espressa in grado di giustificare una maggiore flessibilità dell'Amministrazione finanziaria nell'ottica della definizione anticipata della pretesa impositiva.

La progressiva apertura manifestata dalla dottrina si riscontra anche in giurisprudenza, che configura la conciliazione come forma di composizione convenzionale della lite tributaria attuata nella sede del processo e che si pone in deroga al principio più generale dell'indisponibilità del credito d'imposta erariale. Come istituto processuale, tuttavia, esso richiede che la pretesa sia stata contestata e sia avvenuta "l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della commissione tributaria di primo grado" (72).

Laddove non ricorrano queste condizioni, la conciliazione non può considerarsi validamente conclusa ed è da escludere che l'accordo delle parti possa essere ritenuto vincolante per le stesse sulla base dei principi generali. In altri termini, secondo quanto statuito dalla Cassazione, la conciliazione è una modalità negoziale di definizione della pretesa impositiva, ma la funzionalità della deroga all'indisponibilità è collegata alla sede processuale in cui avviene il componimento della lite, per cui rimangono senza effetto, ai sensi del diritto comune, gli eventuali accordi raggiunti tra le parti che risultino svincolati dalla dimensione processuale.

Nel caso della mediazione, difetterebbe strutturalmente il requisito indicato dalla Cassazione e consistente nell'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, di talché l'art. 17-*bis* potrebbe essere considerato come deroga rispetto alla necessaria collocazione tipicamente processuale dell'accordo in questione, la cui portata effettuale, ove non riconducibile alla transazione sull'insegnamento della Cassazione che

---

(70) In tal senso si veda G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, 605.

(71) Così G. Gaffuri, *Diritto tributario*, Padova, 2006, 261, il quale afferma che "la peculiare facoltà (...) attenua (se mai persistesse ancora) il principio d'indisponibilità".

(72) Si veda Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, esaminata da P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 614, nonché da F. Randazzo, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 995.

esclude il richiamo delle norme di diritto comune, andrebbe ancorata alla specialità dell'istituto<sup>(73)</sup>.

Quest'ultimo, applicandosi i principi della Suprema Corte, andrebbe comunque considerato una deroga rispetto al principio dell'indisponibilità tanto quanto l'art. 48.

A ciò si aggiunga che, come affermato dalla giurisprudenza successiva<sup>(74)</sup>, la ricostruzione della conciliazione in termini negoziali comporta che nell'ambito dell'accordo raggiunto dalle parti "non sia possibile differenziare l'apporto di ciascuna né sindacare distintamente la proposta o l'accettazione che ciascuna abbia formulato. Il giudice si troverà dunque di fronte ad un assetto negoziale paritariamente formulato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna". Orbene, se nella mediazione, come nella conciliazione, le parti possono considerarsi su un piano di parità, non sembrano esservi ostacoli all'apertura verso un modello sostanzialmente negoziale (sul piano dello strumento) nel quale il segmento transattivo, se non arriva ad investire la causa dell'accordo, imprime ad esso una direzione finalistica funzionale alla traduzione in concreto della *ratio* della disciplina.

Si ritiene in altre parole di adottare un approccio di tipo sincretico, che in considerazione del grado di raffinatezza degli approfondimenti dottrinali e giurisprudenziali segnalati, valorizzi i segmenti maggiormente condivisibili delle singole impostazioni traslandole alla figura oggetto di disamina.

Al riguardo, occorre anzitutto considerare che non si tratta di attribuire all'Amministrazione finanziaria prerogative volte alla determinazione della pretesa impositiva che prescindano dalle norme di legge dirette all'individuazione dei presupposti d'imposta. Sotto questo profilo, le tesi intermedie appaiono più prudenti perché rispetto a quelle ricognitive consentono un approccio di maggiore concretezza sia da parte dell'Amministrazione, che, in special modo, del contribuente, nella misura in cui egli vedrà come più vicina la possibilità di giungere ad una mediazione quanto meno dilatorie appariranno le ragioni poste a fondamento dell'impugnazione.

---

<sup>(73)</sup> Specialità che emerge anche rispetto alla conciliazione del diritto processuale civile, come ricorda lo stesso P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 608, nota 32, affermando: "Sia ben chiaro: non si discute del fatto che la conciliazione tributaria abbia sicuri aspetti di specialità e autonomia rispetto a quella processual-civilistica: si contesta però che tali diversità valgano a significare una radicale alterità ontologica della prima rispetto alla seconda".

<sup>(74)</sup> Si veda Cass., 3 ottobre 2006, n. 21325.

Allo stesso tempo, la previsione di criteri a sostegno della formulazione delle proposte, imporrà, nell'ottica della trasparenza dell'azione amministrativa, la motivazione delle scelte compiute dall'Ufficio, scelte che riguardando la stessa configurabilità concreta del presupposto o la determinazione della base imponibile, non potranno essere arbitrarie ma andranno esplicate di volta in volta sulla base di un percorso logico che spieghi le ragioni per le quali si giunga ad un determinato risultato<sup>(75)</sup>. Queste scelte, dipendendo dalla valutazione di fatti – si pensi alla soggezione o meno ad irap di un lavoratore autonomo – attribuiscono all'ufficio margini di apprezzamento che tuttavia, ove correttamente ed imparzialmente finalizzati, producono risultati di maggiore efficienza rispetto alla radicalizzazione di visioni contrapposte che solo l'organo giurisdizionale sarebbe chiamato a risolvere in modo conforme a diritto (con la necessità di confrontarsi con la traduzione in concreto del precetto normativo e dunque misurandosi con incertezze non dissimili a quelli cui l'Amministrazione ha fatto fronte formalizzando la pretesa impositiva).

Questo aspetto rappresenta il momento di collegamento con il modello transattivo, la cui riferibilità alla conciliazione come alla mediazione va verificata, lo si ribadisce, non solo guardando alle concessioni dell'Amministrazione – in tal modo suscitando la (condivisibile) preoccupazione delle impostazioni più tradizionali – ma a quelle di cui dispone il contribuente, proprio perché il diritto comune si riferisce a concessioni “reciproche” e non a quelle di una sola delle parti. E questo profilo emerge con maggiore chiarezza ricordando che la giurisprudenza – chiamata a valutare la posizione delle parti nella formazione dell'accordo e dunque nel momento in cui esse decidono di evitare la lite – riconosce loro quella parità che il principio costituzionale del giusto processo attribuisce loro laddove esse, non essendovi riuscite, divengono parti processuali (art. 111 Cost.).

Oltremodo, come dimostra anche la giurisprudenza civilistica, le concessioni di cui trattasi devono riguardare la posizione assunta dalle parti in riferimento a reciproche pretese o contestazioni e non necessariamente in relazione ai diritti effettivamente spettanti<sup>(76)</sup>. Si tratta di una precisazione

---

<sup>(75)</sup> Come afferma A. Fedele, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 133, poiché l'autonomia negoziale è idonea a produrre effetti di accertamento in fatto e diritto e non anche effetti meramente dispositivi, per la conciliazione la determinazione del contenuto e degli effetti dell'atto valgono considerazioni analoghe a quelle dell'accertamento con adesione con la conseguenza dell'obbligo di motivazione, necessaria anche nell'ottica del negozio sostitutivo.

<sup>(76)</sup> In tal senso si veda Cass., 11 giugno 2003, n. 9348.

di notevole rilevanza, poiché se l'art. 17-*bis* pone il limite dell'incertezza della questione controversa, è certamente da escludere che l'Amministrazione possa giungere alla mediazione ove abbia piena contezza della fondatezza della pretesa. Il modello transattivo incontra dunque alcuni limiti rispetto al corrispondente di diritto comune, ma sotto questo profilo si tratta non di un limite ma di una garanzia. Occorre infatti sgombrare il campo dal (non manifesto) convincimento che l'affermazione di modelli transattivi possa per presunzione comportare, per il contribuente, solo effetti favorevoli. Se infatti fosse riconosciuto all'Amministrazione un potere dispositivo eccedente rispetto all'incertezza, e cioè se davvero si trovasse nella posizione di una parte privata, essa potrebbe avanzare pretese esplorative scaturenti da quella esigenza di gettito che è connaturata allo strumento, volto all'aumento della riscossione<sup>(77)</sup>.

Questa eventualità deve essere esclusa in linea di principio perché i principi generali che regolano l'azione amministrativa possiedono valenza biunivoca, operando sia come limiti alla mediabilità delle liti, sia, per converso, come argine rispetto ad un'Amministrazione che intenda massimizzare i risultati propri dell'esercizio delle relative funzioni.

In questo contesto, va altresì segnalato che il dibattito in merito alla natura dell'accordo conciliativo non pare destinato a venire meno e, anzi, esso sembra trovare nuova linfa in una terza posizione dottrinale, peraltro avallata da recente giurisprudenza di legittimità.

Secondo un'originale dottrina<sup>(78)</sup>, sostenitrice della concezione "compositiva", mediazione e conciliazione devono essere qualificati quali "accordi tributari", la cui matrice dogmatica risalirebbe a quella degli accordi sostitutivi di cui all'art. 11, l. n. 241 del 1990, costituiti da un veicolo pubblicistico (disciplinato da norme non civilistiche) e da un contenuto di tipo negoziale compositivo, con efficacia preclusiva, cioè non dichiarativa né costitutiva, sensibile alla sopravvenienza (tributaria e comune), disciplinato da norme civilistiche (non derogate da quelle tributarie e con queste compatibili) e postulanti, a pena di responsabilità, il comportamento efficiente del funzionario tenuto a perseguire la "verità-consenso".

---

(77) E si tratterebbe di un effetto paradossale se si considera che l'abolizione del concordato con la riforma degli anni settanta era stata motivata proprio dall'abuso che ne era stato fatto al punto di portare il fenomeno fuori dalla legalità (si veda E. De Mita, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 470).

(78) Cfr. M. Versiglioni, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; Id., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011.

Ragionando su questa direttrice, secondo il citato Autore<sup>(79)</sup> ne deriverebbe “un quadro tipologico degli accordi amministrativi tributari, nel cui ambito sarebbero riconducibili alla tipologia accertativa l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza, la definizione agevolata della sanzione, il reclamo e l'interpello in senso stretto, mentre sarebbero riconducibili alla tipologia compositiva l'adesione, la conciliazione e la mediazione”.

Ciò sarebbe oltremodo confermato dalla previsione del pagamento, nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento con adesione, quale condizione necessaria per il perfezionamento, con ciò consolidandosi la concezione compositiva in luogo di una ricostruzione in termini accertativi: in questa prospettiva la funzione del consenso sarebbe quella di concorrere – insieme con il pagamento – a comporre una controversia sorta su una realtà non predeterminata dal diritto. In questo modo, “si esaltano l'opportunità e la coerenza logico-sistematica delle disposizioni dalle quali si ricava sia l'estraneità del giudice rispetto al merito della conciliazione raggiunta dalle parti, sia il carattere quasi reale, ad effetti reali, della *transigendi causa* – idoneo a superare il vaglio dell'art. 23 Cost. e, al contempo, idoneo a rendere manifestamente superfluo lo schema della transazione novativa”<sup>(80)</sup>.

Sotto questo profilo, la tesi si avvale anche delle – già cennate – conclusioni cui è pervenuta la Corte Costituzionale con riferimento alla funzione “compositiva” della mediazione, nella misura in cui è stato affermato 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 (...) solo un rilevante aggravio del procedimento”<sup>(81)</sup>.

---

<sup>(79)</sup> Cfr. M. Versigliani, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enc. Treccani – Diritto on line*, 2015; Id., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, Milano, 2006.

<sup>(80)</sup> Così M. Versigliani, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enc. Treccani – Diritto on line*, 2015; Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 513 ss.

<sup>(81)</sup> Cfr. Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98.

In questa cornice concettuale può essere altresì collocata la tesi di autorevole dottrina<sup>(82)</sup> che, ragionando però sulla natura dell'accordo sottoscritto a valle di un procedimento di accertamento con adesione, di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, dopo aver illustrato le ragioni giuridiche per le quali il citato accordo non può essere più ricostruito in termini di atto amministrativo unilaterale, né tantomeno in termini di "contratto di transazione", giunge ad inquadrare l'istituto tra gli "atti bilaterali non contrattuali", non riconducibili né all'attività di diritto privato né a quella normativa ed autoritativa dell'amministrazione finanziaria.

Come testualmente afferma l'Illustre Autore, "in questa ricostruzione l'accordo in quanto tale ha notevole rilevanza perché è grazie ad esso che si forma e si conclude l'atto e si supera la res incerta. Tale rilevanza, però, non è tale da trasformare l'atto bilaterale in un contratto, né di diritto privato né di diritto pubblico perché, mancando la pari ordinazione delle rispettive volontà, manca anche la caratteristica peculiare del contratto (...); la determinazione del debito fiscale cui si perviene con l'accertamento con adesione è, invece, solo il risultato voluto dalla legge di una valutazione critica e concorde di soggetti non pari ordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia; e non a disporre liberamente del debito di imposta".

Non vi è chi non si avvede di come anche la giurisprudenza di legittimità più recente abbia ormai rifiutato la rigida alterità tra le concezioni contrattuali (che muovono dalla qualificazione della conciliazione come transazione) e le concezioni accertative (che muovono dalla qualificazione della conciliazione come modulo di accertamento strutturato sulla somma di un atto unilaterale di autotutela con adesione del contribuente), per abbracciare invece la cennata "terza" via interpretativa di matrice dottrinale.

In particolare, la Suprema Corte, dopo aver precisato che "la conciliazione tributaria giudiziale non ha natura negoziale, e in particolare non ha la natura di novazione, ma ha la natura, unitaria (perché comune a tutte le sue specie) di fattispecie a formazione progressiva e procedimentalizzata, caratterizzata dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia", ha affermato che essa "comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata,

---

<sup>(82)</sup> Cfr. F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 435 ss.

tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute” (83).

Ciò detto, appare opportuna un’ulteriore, breve, riflessione. Poc’anzi è stato ricostruito l’ampio dibattito in merito alla natura giuridica dell’accordo di mediazione e dell’accordo conciliativo. Ebbene, la difficoltà ad inquadrare tali accordi, *sic et simpliciter*, nello schema contrattuale classico della transazione portano ad escludere che a tali accordi possa applicarsi la disciplina della nullità, annullabilità e risoluzione prevista dal codice civile per la transazione. A tal riguardo, in dottrina (84) è stato osservato come le recenti modifiche del 2015 non abbiano contribuito a risolvere tutti i profili di criticità degli istituti in esame, tra cui, “ad es. la possibilità di correggere la conciliazione inficiata da errore (...)”. In particolare, secondo la citata dottrina, gli “errori di varia natura che possano aver inficiato il contenuto del verbale non dovrebbero essere rilevanti, se seguiti dal pagamento, al fine di negare l’effetto estintivo del processo, salvo poi l’avvio, in sede amministrativa, di procedimenti di autotutela o di rimborso in caso di comprovata eccedenza del versamento effettuato”; con la precisazione che pure “un errore di calcolo è irrilevante, salvo che sia riconoscibile dall’altra parte, il che presuppone però che la quantificazione del dovuto sia oggetto di una esplicitazione dei dati a base dei calcoli” (85).

Ciò posto, va sottolineato come, al di là dei dibattiti dottrinali in merito alla natura giuridica della conciliazione giudiziale, le modifiche apportate nel 2015 (*ex d.lgs. n. 156 del 2015*) alla disciplina di questo istituto processuale, unitamente a quelle apportate agli istituti del reclamo

---

(83) Cfr. Cass., 13 febbraio 2009, n. 3560; Cass., 21 aprile 2011, n. 9219; Cass., 25 novembre 2011, n. 24931. Recentissimamente Cass., ord. 29 novembre 2019, n. 31248, ha statuito, seppur con riferimento alla previgente disciplina, la natura unitaria della conciliazione giudiziale, insistendo ancora una volta per la natura non negoziale ovvero novativa di tale istituto; di conseguenza, solo nel momento in cui si ha il versamento la conciliazione giudiziale può considerarsi perfezionata, con l’effetto dell’estinzione del rapporto giuridico tributario sostanziale.

Tuttavia nella vigente disciplina la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo delle parti e non, come in precedenza, a seguito del versamento della totalità delle somme dovute ovvero della prima rata. Pertanto la conciliazione non può più essere concepita come fattispecie a formazione progressiva, nella quale il pagamento integrale o della prima rata si inseriva come condizione sospensiva per il perfezionamento della conciliazione. In tal senso D. Stevanato, *Commento all’art. 48-ter*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 4° ed., Cedam, 2017, 646.

(84) Il riferimento è a M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, 182.

(85) In tal senso la citata dottrina (M. Basilavecchia, *op. ult. cit.*, 182, nota n. 41) richiama Cass. nn. 21325 del 2006 e 9222 del 2007.

e della mediazione tributaria, siano espressione di un apprezzabile *favor* legislativo per tutti gli strumenti in grado di deflazionare il contenzioso. In tal senso, infatti, l'art. 10, lett. *a*), della legge delega n. 23 del 2014, stabiliva, tra i principi direttivi, anche quello di rafforzare e razionalizzare la conciliazione nel processo tributario, ciò al fine di superare le criticità legate allo scarso utilizzo di tale istituto, “anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”.

In quest'ottica, quindi, le modifiche del 2015 (come già ricordato) hanno principalmente riguardato (in estrema sintesi): *i*) l'individuazione di un differente momento di perfezionamento della conciliazione e la fissazione di nuove regole per il pagamento delle somme dovute; *ii*) l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto della conciliazione al secondo grado di giudizio e alle liti rientranti nella disciplina di cui all'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992; *iii*) l'espressa previsione della conciliabilità delle liti da rimborso; *iv*) la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni.

Ciò posto, al fine di rendere ancora più “appetibile” l'istituto della conciliazione giudiziale e, più in generale, tutti gli istituti (amministrativi e giudiziali) deflattivi del contenzioso, sarebbe forse auspicabile un intervento normativo esattamente opposto a quello che nel 2015, attraverso una riformulazione dell'art. 12, 8° comma, d.lgs. n. 472 del 1997 (*ex art.* 16, 1° comma, lett. *e*), d.lgs. n. 158 del 2015), ha esteso (per giuste ragioni di coerenza) anche alla mediazione e alla conciliazione giudiziale la previsione normativa (ivi contenuta) limitativa dell'istituto della progressione, in forza della quale le disposizioni sulla determinazione della sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta (*ex art.* 12, d.lgs. n. 472 del 1997). Più precisamente, la disciplina normativa previgente alla riforma del 2015 comportava che, a determinate condizioni, il contribuente in sede di conciliazione giudiziale, a parità d'imposta definita, conseguisse un “risultato sanzionatorio” più favorevole rispetto a quello che avrebbe conseguito in sede di accertamento con adesione, per effetto del diverso meccanismo del cumulo giuridico applicabile (*ratione temporis*) ai due istituti deflattivi del contenzioso. A seguito dell'intervento modificativo del 2015, la citata disposizione limitativa si applica ora indifferentemente a tutti gli istituti deflattivi del contenzioso, tanto a quelli amministrativi (accertamento con adesione e mediazione), quanto a quelli processuali (conciliazione giudiziale).

Ebbene, proprio al fine di rendere ancora più “appetibili” tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, sarebbe auspicabile l’abrogazione *tout court* della predetta disposizione limitativa dell’istituto della progressione.

5.1. – *La mancata predeterminazione normativa di criteri per conciliare le liti all’interno dell’art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992*

La 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<sup>(86)</sup> 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<sup>(87)</sup> di quest’ultima disposizione, sul presupposto che tale carenza potesse produrre abusi introducendo un principio di imposizione negoziata o di determinazione concordata 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<sup>(88)</sup>.

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*

---

<sup>(86)</sup> In tal senso si veda art. 3, 120° comma, lett. b), l. 23 dicembre 1996, n. 662.

<sup>(87)</sup> In precedenza, sul tema v. F. Gallo, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491.

<sup>(88)</sup> 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 procedimentalizzazione 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).

*formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione* <sup>(89)</sup>. 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 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 <sup>(90)</sup>.

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 deflativi del contenzioso 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 <sup>(91)</sup>, senza travalicare le prerogative riservate alla legge, aveva adottato indirizzi

---

<sup>(89)</sup> Il riferimento è a F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento II, 1998, 234.

<sup>(90)</sup> *Amplius* si rinvia a M. Polano, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 33.

<sup>(91)</sup> 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. D. Stevanato, *Commento all'art. 48*, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit., 634.

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 indica 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 una 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<sup>(92)</sup>, che la proposta di conciliazione o il verbale della medesima contenessero una circostanziata motivazione sugli elementi che avessero indotto l'Amministrazione a pervenire a valutazioni diverse rispetto a quelle formulate, ad esempio, da organi tecnici.

6. – *I vizi della conciliazione giudiziale e le possibilità di revisione successive al perfezionamento dell'accordo*

L'adesione alla concezione contrattuale, alla concezione accertativa ovvero alla concezione “compositiva”, al fine di inquadrare correttamente la natura giuridica dell'accordo della fattispecie in questione, “vincola” l'interprete anche con riferimento all'individuazione puntuale dei rimedi applicativi esperibili nell'ipotesi in cui il contribuente e l'Amministrazione

---

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

finanziaria addivengano alla sottoscrizione di un accordo conciliativo, che, successivamente, una delle due parti ritenga viziato, e, come tale, meritevole di revisione.

Se si condivide la concezione negoziale/contrattuale, allora i rimedi applicativi ad eventuali vizi sulla corretta formazione della volontà andranno ricercati fra gli istituti di diritto civile volti alla modifica dell'assetto condiviso dalle parti contraenti con la sottoscrizione dell'accordo. In questa prospettiva, ben potrebbe il contribuente, ad esempio, impugnare l'accordo conciliativo per vizi desumibili dalle norme civilistiche sul contratto (ad es., eccedendo l'incidenza in modo anomalo sulla formazione della volontà di uno dei vizi del consenso di cui all'art. 1427 c.c.) chiedendo l'annullamento del "contratto", ovvero potrebbe immaginarsi un'impugnazione in via incidentale sia da parte del contribuente, agendo per la restituzione di quanto indebitamente versato, sia da parte dell'Ufficio, resistendo all'eventuale ricorso contro l'atto di accertamento riemesso.

Se, invece, si condivide la concezione accertativa, incline a configurare in chiave pubblicistica la fattispecie consensuale in argomento, allora i rimedi applicativi agli eventuali vizi sulla corretta formazione della volontà devono essere ricercati nella disciplina dell'agire amministrativo, da intendersi quale unica *sedes* in cui rinvenire le corrette possibilità e modalità di revisione dell'accordo conciliativo che si ritiene viziato, e, in particolare, nel "contesto delle possibilità di esercizio dello *ius poenitendi* dell'amministrazione finanziaria, pur riviste in considerazione delle peculiarità delle definizioni consensuali" <sup>(93)</sup>.

Secondo questa linea interpretativa, il naturale alveo della patologia della conciliazione che si ritiene viziata è certamente quello dell'autotutela <sup>(94)</sup>, il cui procedimento non può che essere ritenuto l'unico attivabile, in quanto corollario necessario dell'inquadramento della conciliazione giudiziale tra le modalità di accertamento del tributo dovuto, seppur raggiunta con la partecipazione collaborativa del contribuente.

Tale conclusione sarebbe corroborata, secondo la dottrina propugnatrice della tesi in esame, dalla considerazione dell'autotutela "quale rimedio giustiziale e, nel contempo, dell'individuazione delle fattispecie consensuali quali modalità di esercizio dell'agire amministrativo volto all'indi-

---

<sup>(93)</sup> Cfr. M.T. Moscatelli, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, S. La Rosa (a cura di), Milano, 2007, 344.

<sup>(94)</sup> Così S. La Rosa, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 181 ss.

viduazione della capacità contributiva espressa dal presupposto”<sup>(95)</sup>. Accedendo a tale soluzione interpretativa, si garantirebbe la risoluzione di tutte quelle ipotesi macroscopiche “in cui alla definizione consensuale tra amministrazione finanziaria e contribuente si sia addivenuti in base a circostanze o elementi di fatto poi risultati erronei, tanto nei casi in cui tale erroneità si traduca nella corresponsione di una minore imposta che in quella in cui comportamenti, invece, che la definizione consensuale sia basata su elementi sfavorevoli per il contribuente”<sup>(96)</sup>.

In ultimo, secondo la concezione compositiva dell'accordo conciliativo, la tematica delle patologie afferenti la formazione della volontà andrebbe inquadrata scomponendo l'accordo in due elementi e distinguendo l'elemento formale (il veicolo), che avrebbe natura pubblicistica (e quindi sarebbe disciplinato dalle regole di tale settore) dall'elemento sostanziale (ossia, il contenuto), che avrebbe invece natura negoziale compositiva e quindi sarebbe disciplinato, per quanto non previsto e compatibile, dalle norme di diritto civile, le cui disposizioni, in tal caso, rappresenterebbero l'unico riferimento per l'individuazione di eventuali possibilità di revisione dell'atto di definizione consensuale<sup>(97)</sup>.

Ciò posto, giova qui sottolineare come anche la Suprema Corte abbia offerto il proprio contributo interpretativo al dibattito circa la possibilità di revisione dell'accordo conciliativo, giungendo ad una conclusione che, per il vero, è stata resa in un periodo storico in cui l'orientamento di legittimità era volto a riconoscere la natura negoziale e transattiva della conciliazione giudiziale<sup>(98)</sup>.

Con la sentenza n. 21325 del 3 ottobre 2006<sup>(99)</sup>, la Suprema Corte ha riconosciuto la natura negoziale della conciliazione giudiziale, espressione, quest'ultima, dell'esercizio di poteri dispositivi delle parti, e ha ricondotto la fattispecie *de qua* alle “forme di composizione convenzionale della lite nella sede del processo”, idonea a generare “un assetto negoziale parita-

---

<sup>(95)</sup> Cfr. M.T. Moscatelli, *op. loc. cit.*, 346.

<sup>(96)</sup> Cfr. M.T. Moscatelli, *op. loc. cit.*, 346.

<sup>(97)</sup> Cfr. M. Versigioni, *Accertamento con adesione*, cit., 24 ss.

<sup>(98)</sup> E infatti, la sentenza n. 21325 del 2006 si pone in linea con le soluzioni interpretative già adottate dalla Suprema Corte con la sentenza 6 ottobre 2001, n. 12314, o con la sentenza 22 aprile 2005, n. 8455.

<sup>(99)</sup> Per quanto concerne i fatti, la controversia originava dall'impugnazione di un “atto di rettifica delle somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale” – a seguito della quale era stato dichiarato estinto il giudizio originario – con il quale veniva richiesto il pagamento di un'imposta superiore rispetto a quella quantificata nell'atto di conciliazione. La pronuncia in discorso è stata oggetto di commento da parte di F. Graziano, *Errata indicazione dell'imposta dovuta nella conciliazione giudiziale*, in *Corr. trib.*, 2006, 3583 ss.

riamente formato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna”.

Premesso ciò, la Corte di Cassazione passa ad esaminare e a prendere posizione su due ulteriori profili, corollari, invero, dell'assunto presupposto, ossia la natura negoziale della conciliazione giudiziale.

In primo luogo, sono stati dedotti i limiti di intervento del giudice tributario rispetto alla possibilità di incidere nell'iter di formazione della volontà manifestata dalle parti nel procedimento conciliativo, nonché in ordine alla congruità dell'importo delle imposte da versare, con la precisazione che rimane pertanto intatto il solo potere di sindacare la legittimità, sia formale (relativa al rispetto delle regole procedurali) sia sostanziale (riguardante la oggettiva ammissibilità) della proposta<sup>(100)</sup>.

In secondo luogo – e questo rappresenta il profilo più interessante – la Corte di Cassazione, posta la natura negoziale della conciliazione, rintraccia (coerentemente con le premesse) fra gli istituti del diritto civile i rimedi per risolvere tutte quelle situazioni capaci di incidere in modo anomalo sul processo di formazione della volontà delle parti che addivengono alla sottoscrizione di un accordo conciliativo, cosicché, rilevato che nel caso di specie il vizio che si intendeva far valere atteneva alla erronea quantificazione dell'imposta indicata nell'accordo, ha concluso per l'astratta applicabilità della disciplina civilistica in tema di errore di calcolo<sup>(101)</sup> di cui all'art. 1430 c.c.

Nel caso sottostante la sentenza n. 21325 del 2006 non si rendeva tuttavia applicabile la disciplina dell'errore di calcolo in quanto l'errore “contenuto nel verbale di conciliazione non era sostanzialmente riconoscibile dal contribuente poiché in esso non erano espressi i presupposti giuridico – aritmetici in base ai quali doveva computarsi il prelievo”.

Ad ogni modo, ciò che per taluna dottrina è apparso “aberrante”<sup>(102)</sup>, in quanto fautrice della concezione accertativa della conciliazione giudiziale, è sicuramente la procedura “condivisa” dalla Suprema Corte che occorre(rebbe) seguire nel caso di errore commesso nell'accordo conciliativo: in tal caso, l'Ufficio non potrà emettere un atto rettificativo, avente

---

<sup>(100)</sup> Coerentemente con quanto statuito da Corte cost., n. 433 del 2000.

<sup>(101)</sup> Come precisato dalla Cass., 20 marzo 1995, n. 3228, si ha errore di calcolo, che non influenza il consenso solo quando in operazioni aritmetiche, definiti in modo chiaro e preciso i termini da computare e il criterio matematico da seguire, si commette, per inesperienza o per disattenzione, un errore materiale di cifra che si ripercuote sul risultato finale, rilevabile *ictu oculi*, in base a quegli stessi dati e criteri, a seguito della ripetizione corretta del calcolo.

<sup>(102)</sup> Cfr. M.T. Moscatelli, *op. cit.*, 342.

natura prettamente pubblicistica, ma dovrà agire secondo le disposizioni del codice civile e, a fronte del rifiuto del contribuente di accettare la rettifica dell'accordo conciliativo, dovrà adire il giudice ordinario per ottenerne l'annullamento.

A valle delle considerazioni riportate, si evince come i rimedi esperibili per "rimettere in discussione" il contenuto di un accordo conciliativo perfezionato, ma che si ritiene viziato, saranno differenti in ragione della natura giuridica che, in premessa, viene riconosciuta alla conciliazione giudiziale.

Se si accede alla concezione accertativa, nel caso (frequente) di conciliazione fuori udienza, l'Amministrazione finanziaria esercita d'ufficio il proprio potere di autotutela e provvede ad una modifica dell'accordo originario rimuovendo il vizio/errore rilevato; più problematica, invece, è la situazione in cui, a fronte della sollecitazione da parte del contribuente dell'esercizio del potere di autotutela, l'Amministrazione finanziaria opponga un diniego espresso o tacito: in questo caso, il contribuente potrebbe impugnare il suddetto diniego ovvero presentare istanza di rimborso delle somme (*medio tempore*) indebitamente versate ed eventualmente impugnare il diniego opposto a tale ultima istanza.

Nel caso (meno frequente) di conciliazione in udienza, all'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe accompagnarsi la successiva presentazione da parte di entrambe le parti di un'istanza congiunta di modifica del processo verbale (redatto in sede giudiziale) nel quale sono state originariamente indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

In entrambi i casi, non sembrerebbe una strada percorribile l'eventuale impugnazione della sentenza con cui il Collegio, una volta sottoscritto l'accordo conciliativo, dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere: con tale sentenza, difatti, il giudice "certifica" il corretto svolgimento, sia da un punto di vista formale sia sostanziale, della procedura conciliativa e nulla più, non entrando mai nel merito della verifica della congruità degli importi indicati nell'accordo, ragion per cui la sentenza da questi pronunciata non è affetta da alcun vizio eventualmente eccezionale nel grado successivo, potendosi tutt'al più immaginare, ma solo con riferimento alle conciliazioni perfezionate in udienza, una correzione della sentenza ai sensi degli artt. 287 e 288 c.p.c. nel caso in cui, però, sia riportato il contenuto dell'accordo nella corpo della stessa.

Invece, se si accede alla concezione negoziale, ma anche alla concezione compositiva, i rimedi esperibili nel caso di accordo conciliativo ritenuto viziato andranno ricercati nell'ambito del diritto civile, con la conseguenza

che, però, solo eventuali vizi incidenti sul processo formativo del consenso saranno da inquadarsi, al ricorrere delle condizioni stabilite dagli artt. 1427 ss. c.c., quali presupposti dell'annullamento dell'accordo, potendo la sussistenza di altri vizi "minori" (ad es., errori di calcolo) determinare tutt'al più una rettifica materiale dell'accordo ai sensi dell'art. 1430 c.c.

*7. – L'effetto novativo sul rapporto o l'effetto sostitutivo dell'atto nella mediazione e nella conciliazione giudiziale*

Da ultimo, appare opportuno soffermarsi brevemente su alcuni profili regolamentari della mediazione e della conciliazione giudiziale.

Un profilo da analizzare riguarda l'individuazione delle condizioni richieste per il perfezionamento dell'accordo di mediazione e dell'accordo conciliativo e le modalità di versamento degli importi dovuti in forza di tali accordi.

In particolare, il legislatore ha inteso uniformare le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, di reclamo, di mediazione e di conciliazione giudiziale. Pertanto, per tutti questi istituti è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme dovute, mediante applicazione (pur nel rispetto del principio di compatibilità) della disciplina in tema di rateazione stabilita per l'accertamento con adesione dall'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992.

A fronte di ciò, non vi è, invece, perfetta similitudine tra accordo di mediazione e accordo conciliativo con riferimento al relativo momento di perfezionamento. Difatti, l'accordo di mediazione – salvo alcune eccezioni di cui si dirà a breve – si perfeziona solo a seguito del versamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto "accordo") delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata; diversamente, per il perfezionamento dell'accordo conciliativo non è richiesto il versamento delle somme dovute in base a tale accordo. Difatti, la conciliazione "fuori udienza" (*ex art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992*) si perfeziona "con la sottoscrizione dell'accordo" e la conciliazione "in udienza" (*ex art. 48-bis, d.lgs. n. 546 del 1992*) si perfeziona "con la redazione del processo verbale. Nello specifico, l'accordo conciliativo sottoscritto dalle parti e il processo verbale costituiscono "titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente". Si tratta di uno degli elementi di novità della disciplina della conciliazione giudiziale (conseguenti alla riforma del 2015) rispetto alla previgente disciplina, dove, invece, vi era coincidenza tra effettuazione del versamento (delle intere somme dovute o della prima rata) e perfezionamento della conciliazione. In effetti, questo legame (tra

perfezionamento e versamento) poteva creare “difficoltà processuali”, nel senso che un eventuale omesso versamento delle somme dovute, impedendo il perfezionamento della conciliazione, comportava la necessità di riattivare il processo.

Pertanto, in base alla nuova disciplina della conciliazione giudiziale, l'accordo conciliativo (tanto nelle ipotesi di conciliazione fuori udienza, quanto nelle ipotesi di conciliazione in udienza) ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che l'omesso versamento delle somme dovute in base a tale accordo comporta l'iscrizione a ruolo del “nuovo” credito risultante dall'accordo conciliativo, con conseguente applicazione della sanzione per omesso versamento<sup>(103)</sup>. Più precisamente, l'art. 48-ter, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, stabilisce che in caso di mancato pagamento<sup>(104)</sup> delle somme dovute entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale ovvero, in caso di rateazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine per il pagamento della rata successiva, vengono iscritte a ruolo<sup>(105)</sup> le residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché viene iscritta a ruolo anche la sanzione per omesso versamento (*ex* art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997), aumentata della metà e applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta. Pertanto, nell'ambito della conciliazione giudiziale il “fatto” del regolare versamento non rileva ai fini del perfezionamento dell'accordo, ma rileva solo sotto il profilo sanzionatorio poc'anzi descritto. Già in passato la Suprema Corte, sia pure con riferimento alla “vecchia” disciplina della conciliazione giudiziale (ossia quella *ante* riforma del 2015), ha affermato che quest'ultima sortisce “effetto novativo del titolo di imposizione, sostituendosi all'originario verbale di constatazione ed all'avviso di accertamento su di questo basato (...); ha

---

<sup>(103)</sup> In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate nella circ. n. 38/E del 2015 (par. 1.11).

<sup>(104)</sup> Nella circ. n. 38/E del 2015 l'Agenzia delle entrate precisa che, analogamente alla disciplina dell'accertamento con adesione, del reclamo/mediazione, anche nel caso di conciliazione giudiziale sia destinata a trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 15-ter, 3° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, relativa al c.d. “lieve inadempimento” (ciò in forza del rinvio, presente nell'art. 48-ter, ult. comma, d.lgs. n. 546 del 1992, all'art. 8, d.lgs. n. 218 del 1997, il quale, a sua volta, rinvia al citato art. 15-ter).

<sup>(105)</sup> Nella circ. n. 38/E del 2015 è precisato che se l'oggetto della controversia “definita” mediante accordo conciliativo riguarda l'impugnazione di un avviso di accertamento esecutivo *ex* art. 29, d.l. n. 78 del 2010, in tal caso la riscossione delle somme in oggetto avverrà mediante l'intimazione ad adempiere il pagamento prevista da tale ultima disposizione, in quanto il riferimento ivi presente al previgente art. 48, comma 3-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, deve ora essere inteso come riferimento ai nuovi artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. n. 546 del 1992.

carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive; “comportando l’estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute” (Cass. nn. 14300/09; 9019/15, ord.)<sup>(106)</sup>.

Peraltro, il riconoscimento di un simile effetto novativo ha condotto la Suprema Corte nella citata sentenza<sup>(107)</sup> a sostenere che, perfezionatasi la conciliazione giudiziale, all’Amministrazione finanziaria resta preclusa la possibilità di richiedere, a garanzia del proprio credito, l’adozione di una delle misure cautelari previste dall’art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997, questo perché la conciliazione giudiziale, quale (“nuovo”) titolo per la riscossione, non è compreso nell’elenco degli atti ivi elencati (provvedimento di irrogazione della sanzioni o processo verbale di constatazione) legittimanti la richiesta della tutela cautelare. In tal senso nella citata sentenza afferma che la tutela cautelare *ex* art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997 “non può venire concessa allorquando il titolo che la legittimerebbe, ancorché esistente al momento della richiesta, sia successivamente venuto meno. Tanto più che la ‘perdita della tutela cautelare sulla base del titolo originario – per effetto della conciliazione – ben poteva essere soppesata dall’amministrazione finanziaria, in una con l’acquisizione di eventuali garanzie, nella valutazione discrezionale di opportunità e convenienza della conciliazione stessa”<sup>(108)</sup>.

Una simile conseguenza in termini di “indebolimento” della garanzia del credito erariale, in ragione della inapplicabilità della tutela cautelare *ex* art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997, a garanzia del credito dell’Amministrazione

---

<sup>(106)</sup> In questi termini cfr. Cass., n. 4807 del 24 febbraio 2017.

<sup>(107)</sup> Il riferimento è alla sentenza indicata nella precedente nota.

<sup>(108)</sup> Prosegue la Suprema Corte sempre nella citata sentenza (n. 4807 del 24 febbraio 2017) precisando anche che “conclusione diversa non può ritenersi suggerita dalla disciplina di cui all’art. 22 cit., comma 7, in base al quale il provvedimento cautelare perde efficacia (a parte le ipotesi, qui ininfluenti, di mancata notificazione, nel termine indicato, dell’atto di contestazione o di irrogazione) non già per l’estinzione del giudizio, ma solo per l’intervento di sentenza, anche non definitiva, che accolga il ricorso o la domanda del contribuente. La presente fattispecie non rientra infatti in tale disciplina, posto che l’estinzione del giudizio è qui intervenuta proprio a causa della conciliazione e della cessazione del contendere; sicché da essa non è scaturita, come altrimenti accadrebbe, la definitività dell’atto impositivo impugnato e, per ciò solo, l’esigenza di permanenza della cautela. Né l’inefficacia potrebbe escludersi in ragione della mancata emanazione di una sentenza in tutto o in parte favorevole al contribuente, atteso che – come si è detto – qui la pretesa tributaria non trovava più titolo in alcuna sentenza, bensì in un accordo tra le parti ad effetto novativo; con la conseguenza che non si verte di mera riduzione quantitativa giudiziale del titolo originario, ma di sua integrale sostituzione consensuale”.

finanziaria “cristallizzato” nell’accordo conciliativo, potrebbe far sorgere dubbi in merito al reale effetto novativo della conciliazione giudiziale, ciò soprattutto nel tentativo di conservare un “legame” tra conciliazione giudiziale e atto impositivo impugnato, magari anche invocando il principio della indisponibilità del tributo quale limite alla configurabilità dell’*“animus novandi”* (inteso nel senso di volontà negoziale di modificare l’oggetto e il titolo dell’obbligazione). Ebbene, in precedenza è già stato ricordato l’acceso dibattito in merito alla natura della conciliazione giudiziale; tuttavia, qualunque sia l’impostazione condivisa, un dato normativo è certo: per il legislatore l’accordo conciliativo sottoscritto dalle parti (*ex art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992*) e il processo verbale (*ex art. 48-bis, d.lgs. n. 546 del 1992*) costituiscono “titolo per la riscossione”. In altri termini, pur a voler escludere la configurabilità di un tipico “effetto novativo” in ragione della incompatibilità tra presupposto dell’*animus novandi* e principio della indisponibilità del tributo e, pertanto, “preferendo” invece far riferimento ad un più generico “effetto sostitutivo”, in cui la conciliazione si sostituisce all’atto impositivo ai fini del componimento del contrasto sostanziale a cui entrambi gli atti sono preordinati, ad ogni modo, nulla cambierebbe sotto il profilo degli effetti giuridici prodotti a seguito del perfezionamento della conciliazione giudiziale, nel senso che, una volta perfezionata la conciliazione giudiziale, il “titolo per la riscossione” è costituito solo ed esclusivamente (per espressa previsione di legge) dall’accordo conciliativo sottoscritto o dal processo verbale, non restando più alcuna traccia dell’originario atto impositivo ai fini della riscossione. Ciò implica, *de iure condito*, la inapplicabilità della tutela cautelare *ex art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997*, a garanzia del credito “risultante” dalla conciliazione giudiziale.

Peraltro, il descritto effetto novativo non connota soltanto la conciliazione giudiziale, ma connota anche alcune tipologie di accordi di mediazione, in specie *i*) quelli relativi a controversie aventi ad oggetto operazioni catastali; e *ii*) quelli relativi a controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito della richiesta di restituzione delle somme.

Più precisamente, come già anticipato, gli accordi di mediazione aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione si perfezionano (sul modello dell’istituto dell’accertamento con adesione) solo a seguito del versamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto “accordo”) delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata; tuttavia, fanno “eccezione” a questa “regola generale” le due predette tipologie di accordi di mediazione, i quali si perfezionano con la sottoscrizione dell’accordo, dunque, a prescindere dal versamento. Difatti, una volta sottoscritto (e, quindi perfezionato), l’accordo di mediazio-

ne (ai sensi dell'art. 17-*bis*, 6° comma, d.lgs. n. 546 del 1992): *i*) se relativo a controversie di rimborso, costituisce “titolo” per il pagamento delle somme dovute al contribuente (permettendo a quest'ultimo di agire in via esecutiva innanzi al Giudice ordinario in caso di mancato pagamento); *ii*) se relativo a controversie catastali, costituisce “titolo” per l'immediato aggiornamento degli atti catastali.

A fronte di ciò, sarebbe auspicabile che anche il regime di perfezionamento degli accordi di mediazione aventi ad oggetto atti impositivi o atti di riscossione venisse strutturato utilizzando come “modello” (non già l'istituto dell'accertamento con adesione, bensì) l'istituto della conciliazione giudiziale. Difatti, una simile soluzione, da un lato, semplificherebbe l'*iter* procedurale per entrambe le parti e, dall'altro, garantirebbe, comunque, all'Ufficio un valido “titolo” per la riscossione forzata.

A tal riguardo si segnala che dalla lettura dei più recenti disegni di legge presentati in Senato sul tema della riforma del processo tributario – in specie, il Disegno di legge n. 714 comunicato alla Presidenza il 25 luglio 2018 e il Disegno di legge n. 759 comunicato alla Presidenza il 7 agosto 2018 – il perfezionamento degli accordi di mediazione relativi a controversie aventi ad oggetto atti impositivi o di riscossione continua ancora ad essere legato al versamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto “accordo”) delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata. Diversamente, nel progetto di “Codice della Giustizia tributaria” predisposto dal prof. Cesare Glendi e dal dott. Salvatore Labruna, non sono più previsti gli istituti del reclamo e della mediazione, in quanto assorbiti/sostituiti dalla previsione del rito speciale delle “procedure conciliative”, in cui l'accordo conciliativo ha sempre effetto novativo.

GIUSEPPE CORASANITI