

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
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVILOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Luglio-Agosto
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

L'EVOLUZIONE NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE DELLA DISCIPLINA DEL RECLAMO E DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA ⁽¹⁾

Sintesi: Il testo attuale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, che sotto molteplici aspetti si discosta dalla sua prima formulazione, è il risultato di una profonda trasformazione che gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria 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. Nemmeno la recentissima manovra correttiva adottata dal Governo con il d.l. n. 50 del 2017, convertito con modifiche dalla legge n. 96 del 2017, intervenuta ancora una volta sul dettato dell'art. 17-*bis*, pare aver affrontato i profili più critici (e criticati) della nuova disciplina del reclamo. Infatti, perseguendo l'obiettivo (di certo pregevole) di risolvere preventivamente, in via amministrativa, i conflitti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è stato innalzato il valore delle liti reclamabili, portandolo da ventimila a cinquantamila euro per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018. Dopo aver constatato che il reclamo (*rectius* il ricorso) è 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, intesa come strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte degli enti impositori, 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, costituiscono due istituti giuridici profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa, restano ancora irrisolte, però, le perplessità avanzate con riferimento ad alcuni aspetti dell'istituto della mediazione, prima fra tutte l'esigenza di terzietà che il contribuente avrebbe il diritto di vedersi assicurata da parte dell'organo deputato a ricevere il reclamo, esigenza che, invece, si continua a sacrificare.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Brevi considerazioni preliminari sul reclamo e sulla mediazione tributaria. – 3. Primi passi verso un "nuovo" reclamo. – 3.1. Il Legislatore "mette in sicurezza" la mediazione tributaria. – 3.2. L'illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 17-*bis*. – 4. I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria. – 4.1. La novellata mediazione tributaria estende il suo ambito di applicazione. – 4.2. Tutela cautelare e reclamo. – 5. La natura facoltativa della proposta di mediazione. – 5.1. La mediazione tributaria come procedimento conciliativo preprocessuale negli orientamenti dottrinali. – 6. La manovra correttiva interviene nuovamente sul reclamo/mediazione. Osservazioni conclusive.

1. – *Introduzione*

Inserito all'interno del d.lgs. n. 546 del 1992 ad opera dell'art. 39, d.l. n. 98 del 2011, contenente disposizioni volte al riordino della giustizia

⁽¹⁾ Il presente lavoro è il mio contributo agli Scritti in Onore del Professor Pasquale Russo di prossima pubblicazione.

tributaria, l'art. 17-*bis* prevedeva, in origine, la proposizione, in via obbligatoria e a pena d'inammissibilità del ricorso, di un previo reclamo che, diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo, poteva contenere anche una proposta di mediazione⁽²⁾. Secondo quanto si leggeva nella Relazione di accompagnamento al decreto, poiché la novella intendeva introdurre un «efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso», essa era stata accompagnata dalla previsione relativa alla definizione delle liti fiscali pendenti aventi medesimo valore.

Il testo attuale della norma in commento, che sotto molteplici aspetti si discosta dalla sua prima formulazione, è il risultato di una profonda trasformazione che gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria 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. – *Brevi considerazioni in merito alla natura giuridica del reclamo e della mediazione tributaria*

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, intesa come «strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa»⁽³⁾ costituiscono due istituti giuridici profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa.

Nello studio monografico dedicato ad un tentativo di inquadramento sistematico degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria⁽⁴⁾ sono giunto alla conclusione che, con la procedura amministrativa del reclamo,

(2) Cfr. P. Russo, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 280; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 160 ss. Si permetta inoltre il rinvio al commento dell'art. 17-*bis* di G. Corasaniti, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, quarta edizione, 2017, 256.

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

(4) Cfr. G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 46.

L'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere non già una funzione di amministrazione attiva, bensì un'attività di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto di reclamo⁽⁵⁾, ossia un'attività di riesame della legittimità dell'atto impositivo su domanda diretta del contribuente e sulla base dei motivi di censura dallo stesso formulati.

In particolare, che l'Amministrazione finanziaria debba decidere sul reclamo in base ai soli motivi di censura dell'atto impositivo impugnato dedotti nello stesso reclamo, appare desumibile proprio dalla coincidenza di tali motivi con quelli del ricorso giurisdizionale; ciò significa che, essendo stato concepito il reclamo come uno strumento deflativo del contenzioso giudiziario, in questa logica l'accoglimento e/o il rigetto (totale o parziale) del reclamo, riflettendosi sulla prosecuzione o meno del processo, non può che avvenire soltanto in base ad una valutazione dei motivi di censura dedotti nel reclamo stesso.

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⁽⁶⁾, in forza del quale può

⁽⁵⁾ 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 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, secondo cui nel decidere sui ricorsi amministrativi "l'amministrazione non esercita (...) una funzione amministrativa attiva, sicché, ad esempio, con la decisione di un ricorso, non può impiegare i propri poteri discrezionali di annullamento di ufficio. Il privato ha un interesse giuridicamente protetto – azionabile in sede giurisdizionale – alla pronuncia e questo carattere vale a differenziare i ricorsi da altri atti (denunce, esposti) con cui semplicemente si sollecita l'esercizio dei poteri di autotutela dell'amministrazione".

⁽⁶⁾ L'istituto dell'autotutela nel diritto tributario è espressamente previsto dall'art. 2-*quater*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, la cui disciplina di dettaglio è contenuta nel relativo regolamento di attuazione (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37). Tuttavia, già prima dell'introduzione di tale specifica disciplina normativa, veniva riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di riesaminare e correggere i propri atti impositivi illegittimi sulla base del più generale potere di autotutela spettante ad ogni pubblica amministrazione. Difatti, nell'accezione maggiormente condivisa

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.

In realtà, secondo una parte della dottrina, il reclamo (nella sua veste amministrativa) rappresenterebbe una forma di esercizio del potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria. In tal senso, è stato detto che il reclamo «si risolve in una richiesta di autotutela, affidata ad una struttura organizzativa dell’ufficio, diversa da quella che ha emanato l’atto impositivo impugnato»⁽⁷⁾ ovvero – in termini simili – in una «istanza obbligatoria di autotutela»⁽⁸⁾. In modo conforme, secondo un altro Autore, il reclamo «sembra rimandare o a un ricorso gerarchico o, forse meglio, ad un’istanza di autotutela. Essa (...) manterrebbe il carattere discreziona-

e comunemente utilizzata, l’istituto dell’autotutela esprime il potere dell’Amministrazione finanziaria di annullare d’ufficio (se del caso su “sollecito” del contribuente) i propri atti illegittimi e/o infondati.

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

⁽⁷⁾ In questi termini M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 370. In senso sostanzialmente analogo F. Tesauro, *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.

⁽⁸⁾ In questi termini M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2492.

le, ma si presenterebbe per il contribuente come un passaggio obbligato, o, più correttamente, come oggetto di un onere. Si tratterebbe di una istanza necessaria di autotutela discrezionale, per così dire»⁽⁹⁾. Ed ancora, in modo sostanzialmente conforme, seppure in termini più generali, è stato osservato che è da apprezzare la «valorizzazione della funzione di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, che discende dalla norma oggetto di indagine. (...) Il reclamo (...) istituzionalizza l'obbligo dell'Agenzia delle Entrate di verificare se l'autotutela è esercitabile o meno, almeno per le liti alle quali si applica l'art. 17-*bis* cit. E questo è senz'altro positivo. Inoltre, ciò è coerente con la menzionata evoluzione giurisprudenziale che ravvisa la responsabilità risarcitoria del Fisco qualora abbia omissso di annullare l'atto impositivo illegittimo o privo di fondamento»⁽¹⁰⁾.

Come anticipato, ho condiviso gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) «aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali»⁽¹¹⁾ ovvero, in

⁽⁹⁾ In questi termini A. Marcheselli, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, retro, 2012, 1184 ss.

⁽¹⁰⁾ In questi termini F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 70.

⁽¹¹⁾ Cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413, il quale ha sottolineato come «nell'ordinamento tributario italiano, a differenza di quanto solitamente avviene in altri ordinamenti, il sistema dei ricorsi amministrativi (ossia, ad uffici ed organi interni alla stessa Amministrazione finanziaria), pur avendo goduto in passato di grande attenzione, è da non pochi decenni oggetto di costante e progressiva perdita di rilevanza». A tal riguardo, la citata dottrina ha ricordato come *i*) la stessa attuale disciplina del contenzioso innanzi alle Commissioni tributarie (aventi senza dubbio caratteristiche giurisdizionali) «sia derivata dall'evoluzione di un ordine di ricorsi originariamente amministrativi, preliminari rispetto all'azione avanti il giudice ordinario»; ed ancora, ha ricordato anche che *ii*) «nel sistema della l. n. 4 del 1929, l'azione giudiziaria in materia di sanzioni amministrative era sempre subordinata al preventivo esperimento di un ricorso gerarchico al Ministero delle Finanze»; che *iii*) «analogamente era stato in passato disegnato il sistema delle tutele nel campo dell'imposta generale sull'entrate»; che *iv*) «sino alla riforma del contenzioso tributario del 1992, ricorsi amministrativi preliminari all'azione giudiziaria si avevano anche per la maggior parte dei tributi locali»; che *v*) «sino ad epoca ancor più recente, grande rilevanza assumevano le tutele amministrative anche nel campo della riscossione, in forza dell'art. 53, d.p.r. n. 602 del 1973, sotto forma di ricorso all'Intendente di Finanza contro gli atti esecutivi del concessionario della riscossione».

D'altro canto, la stessa dottrina non ha mancato di sottolineare come, in verità, queste forme di tutela non abbiano «mai dato esiti soddisfacenti» e, pertanto, siano «state progressivamente superate dalla crescente tendenza a rimettere immediatamente al giudice tributario la sostanziale generalità delle controversie tributarie». Ebbene, nonostante ciò, sarebbe stata proprio «l'opportunità dell'attuazione di un preliminare filtraggio in sede amministrativa delle controversie di limitato valore economico» che avrebbe indotto il legislatore tributario ad introdurre gli istituti del reclamo e della mediazione *ex* art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992. Difatti, ad avviso della citata dottrina, il reclamo si risolverebbe «in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore

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»⁽¹²⁾.

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⁽¹³⁾.

rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la «mediazione» rappresenta un sostanziale surrogato). Nella sua disciplina, possono però anche ravvisarsi aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali amministrativi laddove si afferma che la gestione dei «reclami» in questione deve essere rimessa ad «(...) *appropriate strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (...)*» (anche se, allo stato, tali «strutture» sono state identificate negli Uffici legali interni degli stessi Uffici che hanno emanato gli atti impugnati; e quindi in strutture prive di reale autonomia decisionale)¹⁴.

⁽¹²⁾ 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., il quale ha anzitutto sottolineato come la disciplina del reclamo ricordi quella a suo tempo prevista dall'art. 188 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 e dall'art. 10, d.p.r. 28 novembre 1980, n. 787, che disciplinavano due istituti aventi una comune caratteristica: «entrambi assolvevano alla funzione di garantire, in prima battuta, un riesame dell'atto da parte dello stesso organo amministrativo emanante, il quale poteva intervenire con provvedimento di accoglimento qualora avesse riconosciuto fondate le doglianze del ricorrente». Difatti, sebbene i due «vecchi» istituti appena richiamati prevedessero «meccanismi diversi di radicamento del rapporto processuale», tuttavia, per entrambi «il ricorso poteva costituire oggetto di una doppia qualificazione: come ricorso in opposizione amministrativa, secondo lo schema e i modelli propri dei procedimenti giustiziali amministrativi non giurisdizionali, e come atto introduttivo del processo (...)». Ebbene, secondo la citata dottrina anche il reclamo (*ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992*) «non si distingue, nella sostanza strutturale, dai modelli, storicamente accreditati, or ora sommariamente ricordati. Esso, contestuale e simbiotico al ricorso giurisdizionale, è presentato allo stesso soggetto che ha emanato l'atto contestato, il quale, nei novanta giorni successivi, può disporre l'annullamento totale o parziale. Per il comma 8, il reclamo, infatti, è «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto», e ciò costituisce palmare dimostrazione della sua reale natura: esso, da questo punto di vista, altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa. (...) Scopo immediato della legge, pertanto, è quello (...) di concedere all'agenzia uno spazio preprocessuale di natura «contenzioso- giustiziale», assai simile, quanto agli effetti, all'autotutela in annullamento o revoca su impulso di parte».

⁽¹³⁾ Sul punto si permetta il rinvio a G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4.

Tale circostanza, che attualmente risulta avvalorata dall'odierna formulazione dell'art. 17-*bis* ⁽¹⁴⁾, 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 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)» ⁽¹⁵⁾, 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 ⁽¹⁶⁾.

Difatti, è indubbio che la proposizione del reclamo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – da effettuarsi mediante notificazione *ex* artt. 17-*bis*, 6° comma e 20, d.lgs. n. 546 del 1992 – produce l'effetto giuridico di impedire la decadenza dall'impugnazione e, quindi, la definitività dell'atto impositivo oggetto di reclamo. Orbene, tale effetto giuridico non può che essere imputato al reclamo quale ricorso giurisdizionale e non certamente al reclamo quale istanza amministrativa (rivolta all'Amministrazione finanziaria) di riesame dell'atto impositivo. A me pare che si tratti di un dato giuridico incontestabile, poiché il sistema normativo attribuisce la produzione di tale effetto giuridico soltanto alla rituale proposizione del ricorso giurisdizionale (*ex* artt. 18 ss., d.lgs. n. 546 del 1992) ed alcuna

⁽¹⁴⁾ Come modificato dal d.lgs. n. 156 del 2015.

⁽¹⁵⁾ Cfr. F. Tesouro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

⁽¹⁶⁾ In questi termini M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, 2012, 842.

deroga a tale regola è stata introdotta (neppure in modo implicito) dal citato art. 17-*bis*, nel senso che in tale ultima disposizione non è rinvenibile alcun appiglio normativo che permetta di imputare tale effetto giuridico direttamente alla proposizione del reclamo nella sua «veste amministrativa»⁽¹⁷⁾.

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. 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⁽¹⁸⁾.

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⁽¹⁹⁾ (di trenta giorni dalla proposi-

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

(18) Cfr. l'art. 1, 611° comma, lett. a), della legge 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, 550. La lettera b) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 che dispone: "le modifiche di cui alla lettera a) si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge". Essendo la legge n. 147 del 2013 entrata in vigore il 1° gennaio 2014, il termine di 60 giorni è scaduto il 2 marzo che però era festivo, restando prorogato al 3 marzo 2014.

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

zione 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” (20).

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 (21). E tale assunto, come si è già anticipato e come sarà meglio illustrato nel prosieguo, pare essere stato definitivamente confermato dalle modifiche apportate all’istituto in parola ad opera del d.lgs. n. 156 del 2015.

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

(21) In senso conforme, sia pure con alcune differenziazioni si è espresso anche M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione, retro*, 2013, 165 ss. Difatti, secondo tale Autore la vicenda del reclamo sarebbe riconducibile al “modello (...) dell’esercizio abbinato, *uno actu*, di due distinti poteri di azione ovvero sia, per dirla in termini più generali e tali da ricomprendere anche fattispecie, come quella in esame, dove l’autorità adita non è, almeno in prima battuta, quella giudiziaria, della proposizione congiunta, con il medesimo atto, di due distinte istanze di tutela, l’una avanzata in via immediata e incondizionata, l’altra in via condizionale ossia subordinatamente all’avverarsi di determinati, ulteriori, accadimenti processuali. In buona sostanza, istanza di autotutela e domanda giudiziale dovrebbero intendersi come *congiuntamente o simultaneamente proposte*, la prima incondizionatamente, la seconda sottoposta alla condizione, di natura sospensiva, dell’esito negativo o non completamente positivo della prima, con la fondamentale conseguenza, legata all’indole tipicamente retroattiva delle condizioni sospensive, che, una volta realizzata detta condizione, la pendenza della lite giudiziale, contrariamente a quanto da altri opinato, andrà fatta risalire al momento della presentazione del reclamo, a mezzo della notificazione dello stesso all’Autorità che ha emanato l’atto contestato” (enfasi dell’Autore). L’impostazione interpretativa appena descritta, indicata dal citato Autore, è senza dubbio simile a quella qui prospettata nella parte in cui si riconosce al reclamo, sin dall’origine, la doppia natura giuridica di istanza amministrativa e ricorso giurisdizionale, con tutti i conseguenti risvolti applicativi che ciò comporta sotto il profilo processuale. Diversa è, invece, la spiegazione del “rapporto” tra la pendenza della necessaria fase amministrativa e la pendenza del giudizio tributario. Difatti, secondo il citato Autore tale “rapporto” andrebbe spiegato ricorrendo allo strumento della condizione sospensiva, il cui meccanismo di funzionamento consentirebbe di far retroagire al momento della proposizione del reclamo tutti gli effetti generati dalla proposizione del ricorso giurisdizionale (il quale verrebbe appunto proposto, con il reclamo, in modo sospensivamente condizionato all’esito sfavorevole della fase amministrativa). Sebbene si tratti di una ricostruzione interpretativa senza dubbio interessante, tuttavia si è dell’avviso che tale “rapporto” possa essere spiegato senza la necessità di ricorrere allo strumento della condizione sospensiva, ma, molto più semplicemente, ritenendo che la pendenza della fase/parentesi amministrativa si limiti ad incidere soltanto sul decorso degli “ordinari” termini processuali per la costituzione in giudizio del reclamante/ricorrente (e per l’effetto della parte resistente); nulla di più.

3. – *Primi passi verso un “nuovo” reclamo*

Poiché la procedura di reclamo contemplata dall'originario art. 17-*bis* era obbligatoria ed il suo mancato esperimento determinava l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, sembrava lecito attendersi che fosse sollevata questione di legittimità costituzionale diretta a far valere la violazione dell'art. 24 Cost., anche in applicazione della precedente giurisprudenza della Corte, che si è pronunciata di volta in volta su disposizioni particolari, relative a specifici tributi. In proposito, si rilevava che la peculiarità del caso di specie non poteva rinvenirsi nel carattere “generale” della disciplina del reclamo, poiché rimanevano esclusi dalla medesima i tributi locali, quelli doganali e gli atti relativi alle rendite catastali. In dottrina non è mancato chi ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale dell'istituto del reclamo⁽²²⁾, soprattutto sotto il profilo della possibile lesione del diritto di difesa «sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di “giurisdizione condizionata”», nonché nella parte in cui la disciplina del reclamo non disponeva alcun ristoro delle spese sostenute per la procedura in caso di accoglimento del reclamo. Da ultimo, sono stati evidenziati anche possibili profili di illegittimità costituzionale dell'accordo di mediazione rispetto al principio di indisponibilità della pretesa tributaria (art. 53 Cost.).

Ebbene, i sospetti profili di illegittimità dell'originario art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, hanno trovato concreta espressione in sei distinte ordinanze, pronunciate rispettivamente dalle Commissioni tributarie provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna, le quali hanno sollevato – a brevissima distanza le une dalle altre – numerose questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* in relazione agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 Cost.⁽²³⁾

3.1. – *Il Legislatore “mette in sicurezza” la mediazione tributaria*

Pare tuttavia opportuno premettere che, nelle more del giudizio di costituzionalità della norma, il legislatore è prontamente intervenuto sulla materia adottando alcune modifiche volte, essenzialmente, «a “mettere in

⁽²²⁾ In particolare, si veda G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.

⁽²³⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Perugia, 7 febbraio 2013; Comm. trib. prov. Campobasso, 17 aprile 2013; Comm. trib. prov. Benevento, 18 aprile 2013; Comm. trib. prov. Ravenna, 12 luglio 2013, iscritte ai nn. 68, 146, 147, 153, 270 e 271 del registro ordinanze 2013.

Si veda inoltre, in dottrina, C. Glendi, *La Consulta chiude i conti con la cd. Mediazione tributaria “ancien régime”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 469 ss.

sicurezza” il reclamo e la mediazione nella prospettiva dell'imminente pronuncia della Consulta», allo scopo di «minimizzare le eventuali conseguenze di una pronuncia di illegittimità costituzionale». Le nuove disposizioni introdotte, infatti, hanno riguardato alcuni dei profili maggiormente controversi di tale istituto, sui quali si erano in parte fondate le ordinanze di rimessione proposte dalle Corti di merito⁽²⁴⁾. Ebbene, l'art. 1, 6° comma, lett. a), l. 27 dicembre 2013, n. 147, ha dunque apportato modifiche di rilievo alla disciplina del reclamo e della mediazione tributaria, disponendo l'applicazione di esse agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge medesima, intendendosi, con tale espressione, gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2 marzo 2014 (*recte* 3). In particolare, come precisato dall'Agenzia delle entrate⁽²⁵⁾, la nuova disciplina doveva ritenersi applicabile anche alle istanze riguardanti il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori qualora, alla predetta data, il termine di novanta giorni dalla presentazione della relativa istanza di rimborso non fosse già decorso.

La novella legislativa ha anzitutto sostituito il secondo comma dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, espungendo dalla disposizione la “sanzione” dell'inammissibilità del ricorso, in caso di mancato previo esperimento della procedura di reclamo: ai sensi del nuovo dettato normativo, infatti, la presentazione del reclamo è divenuta mera condizione di procedibilità del ricorso.

Come è stato osservato in dottrina⁽²⁶⁾, la “mancata presentazione” del reclamo poteva (e può) essere riferita sia al difetto di produzione “materiale” dell'atto all'Agenzia delle entrate, inteso come omessa sia al difetto “formale”, rappresentato dalla omessa indicazione del *nomen* reclamo sull'atto stesso. Nella prima ipotesi «siccome le modalità di proposizione del reclamo sono identiche a quelle stabilite dall'art. 20 per la proposizione del ricorso, la mancata presentazione materiale di quello si traduceva – e si traduce – in mancata presentazione di questo (e lo stesso si deve dire per la presentazione di atto giuridicamente inesistente). Nel caso, pertanto, l'inammissibilità del ricorso era – ed è ancor oggi – conseguenza imposta dal

(24) Cfr. A. Marinello, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata, retro*, 2014, II, 628 ss.; G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 123 ss.

(25) Cfr. Circ. 12 febbraio 2014, n. 1/E.

(26) Cfr. A. Giovannini, *La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, cit., 814.

1° comma dell'art. 21: la mancata presentazione del reclamo, invero, coincideva – e coincide – con la mancata presentazione del ricorso, già punita con l'inammissibilità»⁽²⁷⁾. Nella seconda ipotesi di mancato inserimento, nel reclamo/ricorso giurisdizionale, dell'elemento formale dall'istanza amministrativa di riesame dell'atto impugnato rivolta all'Agenzia delle entrate, la sanzione dell'inammissibilità (nella previgente disciplina) è di fatto superata dall'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto tale atto è sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo⁽²⁸⁾.

Inoltre, già in base all'originario secondo comma dell'art. 17-*bis*, deve essere distinto il caso di reclamo/ricorso giurisdizionale formalmente presentato (e quindi inclusivo anche dell'istanza amministrativa) ma seguito da una costituzione "anticipata" in giudizio, da parte del ricorrente, cioè prima della conclusione della fase amministrativa. Ricorrendo tale fattispecie, la sanzione applicabile (correttamente) deve essere quella della improcedibilità del ricorso e non già quella dell'inammissibilità, essendo quest'ultima «disposta solo per la mancata presentazione del reclamo»⁽²⁹⁾. Il termine dilatorio di novanta giorni, infatti, deve essere inteso, anche prima dello *ius superveniens*, come requisito di procedibilità affinché il diritto all'azione giudiziale produca piena efficacia⁽³⁰⁾. Evidentemente il legislatore ha preferito rimuovere ogni dubbio con la modifica normativa, riformulando per intero il secondo comma dell'art. 17-*bis* coerentemente con quanto previsto in altri settori dell'ordinamento⁽³¹⁾.

⁽²⁷⁾ Cfr. A. Giovannini, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, cit., 814.

⁽²⁸⁾ Sul punto A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 313 ss. In questo senso sembra esprimersi F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150. La stessa Agenzia delle Entrate sostiene questa interpretazione nella circolare n. 9/E del 2012.

⁽²⁹⁾ Sul punto A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 313 ss.

⁽³⁰⁾ Cfr. A. Giovannini, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, cit., 815, il quale precisa che tale termine non deve essere considerato alla stregua di condizione dell'azione o di presupposto processuale.

⁽³¹⁾ A titolo esemplificativo, l'art. 412-*bis* c.p.c., in caso di mancato esperimento del tentativo obbligatorio di conciliazione nelle controversie di lavoro dispone che "l'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto (...) e può essere rilevata d'ufficio dal giudice non oltre" l'udienza di discussione della controversia; l'art. 5 d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, che qualifica improcedibile la controversia civile avviata in assenza del preventivo esperimento della mediazione e "l'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto, a pena di decadenza, o rilevata d'ufficio dal giudice, non oltre la prima udienza"; l'art. 35, cod. proc. amm., dispone che l'improcedibilità è pronunciata "anche d'ufficio" nel processo amministrativo.

Ad ogni modo, il secondo comma del novellato art. 17-*bis* disponeva che, nell'eventualità in cui il ricorso giurisdizionale fosse stato depositato prima del decorso del termine di novanta giorni previsto dall'art. 17-*bis*, 9° comma, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, avrebbe potuto eccepire l'improcedibilità del ricorso e il Presidente, una volta rilevata l'improcedibilità, avrebbe dovuto rinviare la trattazione per consentire la mediazione⁽³²⁾. Pertanto, solo dopo che fossero trascorsi novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio, iniziavano a decorrere i termini per il compimento degli atti processuali e per l'adozione dei provvedimenti giudiziali: infatti, solo a partire da tale data il reclamo avrebbe potuto produrre gli effetti del ricorso, ai sensi di quanto previsto dall'art. 17-*bis*, 9° comma.

In accordo con il novellato secondo comma della norma, l'improcedibilità del ricorso avrebbe potuto essere eccepita dall'Ufficio in sede di rituale costituzione in giudizio, ovvero, come precisato dall'Agenzia delle entrate, mediante il deposito delle controdeduzioni di cui all'art. 23, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, entro il termine di centocinquanta giorni dalla data della presentazione dell'istanza. In merito, parte della dottrina ha osservato che consentire alla sola Amministrazione finanziaria la possibilità di rilevare l'improcedibilità del ricorso, escludendo la rilevabilità d'ufficio di tale vizio procedimentale, avrebbe finito, di fatto, «per tradire il carattere obbligatorio del ricorso alla mediazione, carattere a cui, invece, non sembrava voler rinunciare neanche la l. n. 147 del 2013»⁽³³⁾. E infatti, qualora l'Ufficio avesse concordato con il contribuente che non aveva avviato la procedura di mediazione, decidendo di non eccepire l'improcedibilità del ricorso, il giudice sarebbe stato completamente privato del potere di verificare il rispetto della normativa, con la conseguenza che la prevista obbligatorietà della mediazione tributaria sarebbe risultata, in concreto, privata del suo significato.

⁽³²⁾ È stato opportunamente osservato in dottrina che la verifica della procedibilità avrebbe dovuto essere eseguita dal presidente (di sezione, n.d.A.) nella fase di esame preliminare del ricorso in vista della fissazione della trattazione. In questi termini A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, cit., 271, il quale aggiunge "ma se così è, l'eventuale improcedibilità non dovrebbe comportare alcun rinvio, posto che, al momento in cui sarà rilevata, ancora non sarà stata fissata alcuna udienza: più semplicemente, quindi, si determinerà la fissazione dell'udienza ad un termine tale da consentire l'esperimento della procedura di reclamo.

⁽³³⁾ Cfr. F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte costituzionale?*, cit., 550 ss.

L'art. 1, 6° comma della legge n. 147 del 2013 ha altresì introdotto, all'interno del 9° comma dell'art. 17-*bis*, la previsione in virtù della quale anche al termine dilatorio di novanta giorni entro cui deve concludersi il procedimento di mediazione, devono applicarsi le disposizioni sui termini processuali. Secondo l'originaria formulazione della norma, il ricorso avrebbe dovuto essere depositato nel termine di trenta giorni, decorrenti, alternativamente, dalla data della notifica della risposta all'istanza da parte dell'Ufficio, ovvero dallo spirare del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, nel caso di mancato riscontro da parte dell'Ufficio stesso. In virtù di quanto previsto dal nuovo 9° comma della norma, invece, il termine concesso al contribuente per provvedere al deposito del ricorso decorreva, in ogni caso, dal momento in cui risultava scaduto il termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Peraltro, in ragione del nuovo dettato normativo, è divenuto possibile applicare anche al procedimento di reclamo/mediazione la disciplina della sospensione feriale di cui alla legge n. 7 ottobre 1969, n. 742, che l'originaria formulazione della norma escludeva poiché qualificava tale termine come «procedimentale»⁽³⁴⁾.

L'art. 17-*bis* si è inoltre arricchito di un nuovo 9° comma-*bis*, secondo il quale la riscossione e il pagamento delle somme dovute in virtù dell'atto che si impugna sono sospesi *ex lege* in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte in tal senso. Come precisato dall'Agenzia delle entrate⁽³⁵⁾, la nuova disposizione esige in particolare che, a seguito della ricezione dell'istanza e nelle more del procedimento di reclamo/mediazione, qualora l'atto impugnato fosse stato un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento, l'Ufficio non avrebbe potuto procedere all'affidamento dell'incarico; nel caso in cui, invece, l'atto impugnato avesse avuto natura di ruolo, l'Ufficio sarebbe stato tenuto a comunicare all'Agente della riscossione la sospensione della riscossione; infine, in situazioni differenti rispetto a quelle illustrate, l'Agenzia avrebbe dovuto astenersi dal procedere all'iscrizione a ruolo.

Come osservato in dottrina, si trattava di una novità che doveva essere «indubbiamente apprezzata», poiché volta a porre rimedio all'impossibi-

(34) Cfr. A. Marinello, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, cit., 628 ss.; G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte costituzionale*, retro, 2014, I, 467 ss.

(35) Cfr. Circ. n. 1/E del 2014.

lità, per il contribuente, di «accedere alla tutela cautelare nelle more del procedimento». Nella specie, la novella legislativa ha inteso contemplare anche per la procedura di reclamo/mediazione la soluzione già adottata per l'istituto dell'accertamento con adesione, nel cui contesto era già espressamente previsto, come effetto *ope legis* della presentazione dell'istanza, la sospensione della riscossione in esecuzione dell'atto impugnato⁽³⁶⁾.

Infine, la nuova disposizione ha inserito all'ottavo comma dell'art. 17-*bis* la previsione per cui la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, rispetto ai quali non sono dovuti né sanzioni né interessi. La norma pare aver inteso esplicitare le indicazioni espresse dall'Agenzia delle entrate in sede di introduzione della originaria disciplina della mediazione tributaria: in tale contesto, infatti, l'Ufficio si premurò di precisare che «la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi»⁽³⁷⁾.

Sul tema, si è osservato che, sebbene tale previsione “*colm[asse] lo iato tra normazione sull'accertamento con adesione, per la quale le somme concordate hanno rilievo previdenziale (...) e normazione sulla mediazione, che non contemplava una disciplina di identica portata*”, tuttavia, essa poneva un diverso problema, ovvero che “*il perfezionamento della mediazione, per l'Agenzia, è vincolato al pagamento anche dei contributi previdenziali*”⁽³⁸⁾.

⁽³⁶⁾ Cfr. A. Carinci, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, cit., 270 ss. L'A. osserva tuttavia come residuino ancora alcune perplessità, specie in ragione del fatto che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non opera nell'ipotesi di improcedibilità del ricorso. Questo, si è detto, «dovrebbe significare che quando il ricorrente ha ommesso di presentare reclamo, e tale omissione, a seguito dell'eccezione dell'Agenzia, ha dato seguito ad una pronuncia di improcedibilità, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non opera; ciò, nonostante l'attivazione della procedura di reclamo. Ebbene, se così è, si deve allora ritenere che sia stata qui introdotta una sanzione indiretta di dubbia legittimità, anche perché – come detto – l'improcedibilità resta, di fatto, demandata all'esercizio di una facoltà dell'Agenzia».

⁽³⁷⁾ Cfr. Circ. n. 9/E del 2012, par. 1.4.

⁽³⁸⁾ Cfr. A. Giovannini, *La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, cit., 814 ss. L'A., in particolare, ha rilevato che l'impostazione adottata dalla novella normativa non sembrerebbe convincente sia perché l'interesse di finanza pubblica sottostante a tale previsione non avrebbe alcun fondamento costituzionale, sia perché la disciplina applicabile al procedimento di mediazione, in ragione del rinvio espresso all'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, risulta essere quella prevista per l'istituto della conciliazione giudiziale, ove la predetta norma subordina il perfezionamento dell'accordo conciliatorio esclusivamente al pagamento del tributo, delle sanzioni e dei relativi interessi.

3.2. – *L'illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 17-bis*

La pronuncia della Corte costituzionale, n. 98 del 16 aprile 2014 si è dunque collocata all'interno di un già mutato contesto normativo, affrontando alcuni profili controversi che caratterizzavano l'originaria disciplina del reclamo/mediazione che, almeno in parte, il legislatore del 2013 ha provveduto a modificare.

In termini generali, le Commissioni tributarie rimettenti hanno ravvisato profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* con riferimento all'obbligatorietà della procedura, che poneva un limite all'accesso immediato alla fase giurisdizionale senza che questo risultasse bilanciato da adeguati vantaggi in termini di efficienza della giustizia. Le varie ordinanze di remissione hanno infatti ritenuto non manifestamente infondata l'illegittimità dell'art. 17-*bis*, 2° comma, rispetto agli artt. 3, 24 e 113 Cost., sulla base della considerazione per cui la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per omessa presentazione del reclamo, ovvero la perdita definitiva del diritto di adire il giudice per omessa attivazione di un rimedio amministrativo, condizionava l'accesso alla giurisdizione tributaria, comprimendo il diritto di difesa. Anche ammettendo che l'obbligatorietà del rimedio amministrativo potesse produrre una maggiore efficienza dell'ordinamento giudiziario, le limitazioni imposte al contribuente non potevano infatti comportare, nell'opinione dei Giudici di merito, il venir meno del diritto di azione.

I giudici rimettenti, inoltre, hanno sollevato due ulteriori questioni di particolare rilevanza. Da una parte, si è rilevato che la sospensione *ex lege* dei termini processuali avrebbe impedito l'accesso immediato alla tutela cautelare, secondo la disciplina risultante dall'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, e, per tale ragione il carattere obbligatorio della procedura di reclamo si sarebbe posto in contrasto con gli artt. 3, 24, 25, 111 Cost. Sotto un diverso profilo, le Commissioni rimettenti dubitavano della conformità, rispetto agli artt. 3 e 24 Cost., della disciplina concernente le spese che il contribuente avrebbe dovuto sostenere per l'assistenza tecnica, ai fini della procedura amministrativa obbligatoria. Tali spese, infatti, anche in caso di accoglimento del reclamo, non avrebbero potuto essere rimborsate, bensì solo detratte, con evidente pregiudizio del diritto di difesa, il quale non sarebbe stato garantito nella sua interezza.

Nonostante la maggior parte delle censure rimesse all'esame della Consulta non abbia potuto essere da questa esaminata, perlopiù per ragioni procedurali, la Corte ha tuttavia ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'originario art. 17-*bis*, 2° comma, in riferimen-

to all'art. 24 Cost., sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso⁽³⁹⁾).

Il giudice rimettente, nell'ordinanza di rinvio, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* nella parte relativa alla inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio), in caso di omissione della presentazione del reclamo, ritenendo che tale conseguenza avrebbe sacrificato eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantito dall'art. 24 Cost., in quanto avrebbe comportato la perdita del diritto di agire in giudizio⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁹⁾ Cfr. C. Glendi, *La Consulta chiude i conti con la cd. Mediazione tributaria* "ancien régime", cit., 479, afferma che «il cuore della sentenza sta nella dichiarata illegittimità del testo originario del secondo comma dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992».

⁽⁴⁰⁾ La citata disposizione ricollegava la sanzione dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale (testualmente) alla mancata "presentazione del reclamo". Ebbene, nonostante la sua formulazione letterale sembrerebbe lasciare intendere l'esatto contrario, sono stato dell'opinione che tale disposizione potesse essere interpretata in chiave (non già meramente formale, ma) sostanziale, nel senso di ritenere che ciò che dovrebbe determinare la sanzione della inammissibilità (ndr. improcedibilità) del ricorso giurisdizionale non fosse il dato formale del mancato inserimento nel ricorso giurisdizionale del riferimento al reclamo *ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero il dato formale del mancato inserimento in tale atto processuale dell'istanza amministrativa di riesame dell'atto impositivo rivolta all'Amministrazione finanziaria, bensì il solo "fatto" del mancato completo svolgimento della "fase/parentesi" amministrativa, (mancato svolgimento) provocato dalla costituzione in giudizio "anticipata" da parte del ricorrente/reclamante. In tal senso sembrerebbe esprimersi F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 150, il quale, dopo aver affermato che "il reclamo-ricorso deve contenere i motivi e il *petitum* (l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato)", prosegue affermando che a tale contenuto necessario "si può aggiungere una richiesta di riesame dell'atto e una proposta conciliativa", in tal modo lasciando intendere che l'inserimento nell'atto dell'istanza amministrativa di riesame non costituirebbe un elemento formale necessario ai fini della ammissibilità del reclamo nella sua veste di ricorso giurisdizionale. In senso analogo si veda anche A. Giovannini, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, cit., 921, secondo cui l'atto inoltrato all'Agenzia delle entrate sarebbe "sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo, ossia sempre testimone dell'avvio della fase d'opposizione amministrativa", anche nell'ipotesi in cui sia privo dell'elemento formale dell'istanza amministrativa ricolta all'Agenzia delle entrate. In senso contrario si veda la recente pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 125 del 30 maggio 2013 (in *Corr. trib.*, 2013, 2460, con nota di A. Carinci, *Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso*), secondo cui, in caso di costituzione in giudizio "anticipata" da parte del reclamante/ricorrente, ossia prima che sia decorso il lasso temporale previsto *ex lege* per la decisione amministrativa sul reclamo (nella sua veste amministrativa), non troverebbe applicazione la sanzione dell'inammissibilità, in quanto tale sanzione – secondo il Collegio – sarebbe stata prevista dal legislatore solo per sanzionare l'ipotesi di mancata attivazione della procedura del reclamo, nel senso di mancata presentazione dell'istanza amministrativa di reclamo, ma non anche per sanzionare l'ipotesi di mancato rispetto del termine per la costituzione in giudizio, il cui *dies a quo* viene *ex lege* individuato nella "conclusione" di tale procedura amministrativa. In particolare, secondo il Collegio, trattandosi di una norma comunque limitativa del diritto di agire in giudizio, la stessa andrebbe interpretata in senso

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

Coerentemente con la sua consolidata giurisprudenza, la Corte Costituzionale ha ribadito che nelle forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa»⁽⁴¹⁾, «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile»⁽⁴²⁾, deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire⁽⁴³⁾. Di conseguenza, la Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo⁽⁴⁴⁾.

restrittivo e non estensivo, nel senso che non potrebbe “aggiungersi” una nuova ipotesi di inammissibilità laddove non prevista dal legislatore. Tale soluzione interpretativa, peraltro, sarebbe in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 9201 del 1999; Cass., n. 21170 del 2005; Cass., n. 6391 del 2006; Cass., n. 16092 del 2012), che ha sempre ritenuto che la sanzione dell'inammissibilità sia una sanzione di carattere “eccezionale”, da comminare tassativamente nelle ipotesi in cui la stessa sia espressamente prevista dal legislatore.

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

Peraltro, come già ricordato in precedenza, in tale ultima ipotesi (*id est* di costituzione in giudizio “anticipata”), anche secondo A. Giovannini (*La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, cit., 922 ss.) la sanzione applicabile non dovrebbe essere quella della inammissibilità, bensì più correttamente, quella della improcedibilità.

⁽⁴¹⁾ Cfr. sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989.

⁽⁴²⁾ Cfr. sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995.

⁽⁴³⁾ Cfr. sentenza n. 113 del 1997.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979. La dottrina, sulla scorta di tali sentenze della Corte costituzionale, aveva rinvenuto un profilo molto rilevante di incostituzionalità della norma *de qua*. Senza pretesa di esaustività, si veda G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in *Corr. trib.*, 2013, 2049 ss., secondo il quale “ove

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

Condividendo la decisione della Corte in punto di illegittimità costituzionale dell'originario 2° comma dell'art. 17-*bis* per la palese violazione dell'art. 24 Cost., mi permetto di aggiungere che mentre le cause di inammissibilità sono essenzialmente riconducibili a carenze di elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio o di presupposti dello stesso, essendo diretta (l'inammissibilità) a sanzionare eventi antecedenti alla instaurazione del contraddittorio processuale, diversamente, le cause di improcedibilità non sono mai riconducibili al contenuto di tale atto ma si sostanziano sempre nella mancanza di un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto, essendo diretta (l'improcedibilità) a sanzionare eventi realizzati od omessi successivamente all'instaurazione del contraddittorio processuale⁽⁴⁵⁾.

Alla luce di tale (sia pur sintetica) distinzione, è evidente come nella vicenda del reclamo la mancata attivazione della "fase/parentesi amministrativa" deve correttamente ritenersi causa di improcedibilità del ricorso, come previsto nell'art. 17-*bis*, 2° comma, novellato dalla lettera a) del 611° comma dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, e non già causa di inammissibilità dello stesso, poiché la "carezza" che nella specie sarebbe san-

la Corte non censurasse l'obbligatorietà della preventiva instaurazione della fase amministrativa, sarebbe doveroso ricondurre la disciplina di cui al comma 2 dell'art. 17-*bis* nell'ambito della compatibilità costituzionale statuendo che l'omessa presentazione del reclamo comporti la sola sospensione del giudizio con obbligo di avvio della procedura amministrativa"; F. Bianchi, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 204, che ravvisa nella scelta normativa di sanzionare con l'inammissibilità il ricorso non preceduto dal reclamo un "intento vagamente persecutorio nei confronti del contribuente"; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1509, per il quale "appare evidente come tale previsione si presti a censure di legittimità costituzionale per la violazione del diritto di difesa anche in raffronto alle altre tipologie di mediazione, o comunque di obblighi conciliativi preventivi, previsti nel nostro ordinamento, per i quali il mancato esperimento comporta la meno grave sanzione dell'improcedibilità"; M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, cit., 156 ss., il quale testualmente ritiene che ci si può associare "a coloro, tra i primi commentatori, che hanno sollevato dubbi circa la legittimità costituzionale di questa disciplina".

⁽⁴⁵⁾ Sulla nozione di inammissibilità e di improcedibilità, senza alcuna pretesa di esaustività, si veda A. Lugo, (voce) *Inammissibilità e improcedibilità* (*Dir. proc. civ.*), in *Noviss. dig. it.*, VIII, Torino, 1965; U. Natoli, *Improponibilità, inammissibilità e improcedibilità della domanda giudiziale*, Milano, 1976, *passim*; C. Canova, (voce) *Inammissibilità ed improcedibilità*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989; C. Canova - C. Consolo, (voce) *Inammissibilità e improcedibilità*: I) *Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI; Roma, 1995.

zionata non riguarda il contenuto del reclamo quale ricorso giurisdizionale (ritualmente proposto, *ex artt.* 18 ss., d.lgs. n. 546 del 1992, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente valida instaurazione del contraddittorio processuale e pendenza della relativa lite), ma riguarda, invece, la mancata attivazione della "parentesi amministrativa" che deve necessariamente inserirsi (appunto a pena di improcedibilità) all'interno del procedimento giurisdizionale (già attivato).

Difatti, a me pare, come chiarito in precedenza, che la "fase/parentesi amministrativa" è destinata ad attivarsi nello stesso istante in cui il reclamo/ricorso giurisdizionale è ritualmente proposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto tale atto riveste, sin dall'origine e contestualmente, la duplice veste giuridica di ricorso giurisdizionale (con cui viene attivato il contraddittorio processuale con l'Amministrazione finanziaria) e di istanza amministrativa di riesame dell'atto impositivo impugnato. Ciò significa che la "fase/parentesi amministrativa" si attiva contestualmente e non prima dell'instaurazione del contraddittorio processuale con l'Amministrazione finanziaria, *id est* contestualmente e non prima del momento in cui il processo inizia ad essere pendente seppure versi in un provvisorio "stato di quiescenza" ⁽⁴⁶⁾.

È quindi evidente come la "carenza" sanzionata nell'originario art. 17-*bis*, 2° comma, non avrebbe riguardato elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio (*id est* del reclamo quale ricorso giurisdizionale), bensì un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto processuale, ossia la mancata attivazione della "fase/parentesi amministrativa"; ragion per cui correttamente la dottrina da tempo aveva sempre ritenuto più corretto individuare la sanzione per tale "carenza" nell'improcedibilità del ricorso giurisdizionale e non nell'inammissibilità dello stesso ⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁶⁾ Utilizzando la definizione, già ricordata, di M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 842, il quale ha testualmente affermato "che il legislatore ha voluto, in realtà, che reclamo e mediazione si sviluppessero a ricorso già presentato (quanto meno, nel senso di notificato all'Amministrazione interessata, in ragione dell'atto impugnato). Si potrebbe allora sostenere che, nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza. Se si dovesse accedere a questa ricostruzione, la dizione del comma 2 dell'art. 17-*bis* andrebbe «corretta», nel senso che, prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile, piuttosto che inammissibile. A sostegno di questa ricostruzione, potrebbe anche osservarsi che, in fondo, ritenere la lite pendente – ancorché quiescente – sarebbe coerente con il fatto che il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, cioè quello di impedire la definitività, inoppugnabilità dell'atto contro cui si ricorre, deve ritenersi comunque conseguito sin dalla data della notificazione del ricorso/reclamo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 21".

⁽⁴⁷⁾ Sul tema si veda M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*,

Sembra peraltro opportuno segnalare che le considerazioni svolte dalla Corte costituzionale in occasione della pronuncia resa nel 2014, hanno trovato conferma in una recentissima ordinanza pubblicata pochi mesi fa.

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

In senso sostanzialmente analogo si veda A. Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit., 920 ss., secondo il quale la sanzione (normativamente prevista) della inammissibilità "desta serie perplessità", poiché con riferimento a tale specifica previsione normativa "il contrasto con l'opinione delle Corti (...) è lampante. Un conto è ritenere che l'obbligatorietà del preventivo ricorso in opposizione non rechi un *vulnus* al diritto alla tutela giurisdizionale; altro è prevedere una misura sanzionatoria che, volendo garantire a tutti i costi il rispetto di quel procedimento, punisca l'errore del ricorrente con la negazione radicale e definitiva della tutela giurisdizionale della sua situazione giuridica sostanziale. Una siffatta sanzione sconfinava nell'irragionevolezza e denuncia una sproporzione evidente tra interesse che intende proteggere e diritto che finisce irrimediabilmente per calpestare". Preso atto di ciò, il citato Autore prosegue osservando che "(...) se si ragiona col rigore del diritto la disposizione del comma 2 dell'art. 17-*bis* non può sfuggire ad una secca alternativa: o s'interpreta come costituzionalmente lesiva del diritto alla tutela giurisdizionale, oppure – ed ecco l'opzione che potrebbe salvarla, in qualche modo, da una siffatta censura – la si considera sostanzialmente irrilevante o improduttiva di effetti, argomentando che l'atto inoltrato all'agenzia sia sempre espressivo della volontà di proporre anche il reclamo, ossia sia sempre testimone dell'avvio della fase d'opposizione amministrativa. Insomma, detto ruvidamente e in poche battute, delle due l'una: o la previsione sull'inammissibilità viene espunta formalmente perché reputata illegittima, oppure la si espunge sostanzialmente, sterilizzandola con un'interpretazione abrogante, ma costituzionalmente orientata dell'intero procedimento disciplinato nell'art. 17-*bis*". In altri termini, anche secondo il citato Autore la sanzione dell'improcedibilità processuale sarebbe da preferire a quella normativamente prevista dell'inammissibilità. Ciò posto, al fine di risolvere tali profili di criticità della disciplina positiva, la soluzione interpretativa dallo stesso prospettata, in estrema sintesi, sarebbe la seguente: *i*) nell'ipotesi di mancato inserimento nel reclamo/ricorso giurisdizionale del dato formale costituito dall'istanza amministrativa di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato rivolta all'Amministrazione finanziaria, la sanzione dell'inammissibilità di fatto finirebbe per perdere rilevanza pratica in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto pure in assenza di tale elemento formale il reclamo/ricorso giurisdizionale sarebbe comunque idoneo ad attivare il procedimento amministrativo del reclamo; *ii*) nella diversa ipotesi di proposizione del reclamo/ricorso giurisdizionale formalmente corretto (*id est* comprensivo anche dell'istanza amministrativa) a cui tuttavia segua la costituzione in giudizio, da parte del ricorrente, in modo "anticipato", ossia prima della conclusione della fase amministrativa, la sanzione applicabile (correttamente) dovrebbe essere quella della improcedibilità del ricorso e non già quella dell'inammissibilità, essendo quest'ultima "disposta solo per la mancata presentazione del reclamo". Sul punto si veda, inoltre, Id., *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 313 ss.

Con ordinanza pronunciata il 3 giugno 2013 e depositata il 29 luglio 2014, infatti, la Commissione tributaria provinciale di Milano ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, nella sua originaria formulazione, in riferimento agli artt. 3, 24 e 11 Cost. Al riguardo, come anticipato, la Corte costituzionale si è pronunciata solo di recente, con l'ordinanza n. 38 del 15 febbraio 2017, dichiarando tutte le questioni sollevate manifestamente inammissibili ovvero manifestamente infondate. La Consulta, infatti, ha anzitutto messo in luce che, successivamente alla deliberazione, ma nelle more del deposito dell'ordinanza di rimessione pronunciata dai Giudici milanesi, è intervenuta la sentenza n. 98 del 2014 che, come si è visto, ha dichiarato, in riferimento all'art. 24 Cost., l'illegittimità costituzionale dell'originario art. 17-*bis*, 2° comma. In virtù di ciò, secondo la recente ordinanza della Corte, «la questione sollevata con riferimento a detta disposizione, nella formulazione originaria, in quanto applicabile, *ratione temporis*, al giudizio *a quo*, instaurato avverso avvisi di accertamento del 25 luglio 2012 e, quindi, successivamente al 1° aprile 2012, va dichiarata manifestamente inammissibile, risultando, secondo la consolidata giurisprudenza costituzionale, ormai priva di oggetto». Con riferimento, inoltre, alle ulteriori questioni di legittimità costituzionale sollevate con l'ordinanza di rimessione della Commissione milanese, la Consulta ha confermato la manifesta inammissibilità o infondatezza delle stesse, richiamando sul tema quanto già in precedenza affermato in occasione della pronuncia resa nel 2014.

4. – *I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria*

La disciplina dell'istituto del reclamo/mediazione, così come risultante a seguito delle novità apportate dal legislatore con l'introduzione dell'art. 1, 6° comma, lett. a), 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 di recente conosciuto una ulteriore e significativa evoluzione che ha condotto ad una riformulazione della norma di cui all'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992.

Al riguardo, Autorevole dottrina ha rilevato che, in realtà, «alla stregua della nuova normativa sembra ormai del tutto improprio parlare di mediazione, non avendo comunque il congegno normativamente previsto più nulla a che fare con la mediazione di stampo processualcivilistico»⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁸⁾ 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, 182.

Ciò premesso, in attuazione dell'art. 10 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, è stato emanato il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, il cui art. 9, 1° comma, lett. l) ha integralmente sostituito la norma in commento. Il nuovo testo dell'art. 17-*bis*, sebbene in massima parte non si discosti da quello previgente, contiene tuttavia novità di notevole rilevanza, introdotte allo scopo di potenziare l'istituto e, conseguentemente, di incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario⁽⁴⁹⁾. La nuova normativa è entrata in vigore il 1° gennaio 2016, in accordo con quanto disposto dall'art. 12, 1° comma, d.lgs. n. 156 del 2015, dovendo pertanto applicarsi ai giudizi che, a tale data, risultano pendenti⁽⁵⁰⁾.

In termini generali, è opportuno anzitutto considerare che la nuova procedura di reclamo/mediazione si applica alle controversie di valore non superiore a ventimila euro, in relazione alle quali la presentazione dell'istanza rappresenta condizione di procedibilità del ricorso. Il legislatore ha dunque scelto di confermare l'impostazione adottata in sede di prima revisione dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, 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, sebbene la Sesta Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica avesse auspicato un aumento di tale importo sino a cinquantamila euro⁽⁵¹⁾.

Tanto premesso, qualora il contribuente ometta di presentare istanza di reclamo/mediazione ovvero si costituisca prima del decorso del termine

⁽⁴⁹⁾ Cfr. Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

⁽⁵⁰⁾ In merito, è opportuno tuttavia operare una distinzione. Infatti, con riferimento alle controversie relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate che non superino il valore di ventimila euro, i quali già erano ricompresi nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione in virtù della previgente disciplina, non vi è dubbio che le nuove disposizioni trovino applicazione a tutti i procedimenti di mediazione pendenti alla data del 1° gennaio 2016. Con la precisazione che, se a tale data la procedura risulti già perfezionata attraverso il pagamento in unica soluzione ovvero della prima rata, la misura della riduzione delle sanzioni e le modalità di pagamento rimangono regolamentati dalle norme vigenti al momento del perfezionamento stesso, ovvero antecedenti alla riforma. Per quanto riguarda, invece, tutti quegli atti che, prima della novella legislativa, erano esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la nuova disciplina debba ritenersi applicabile con riferimento ai ricorsi notificati al contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016.

⁽⁵¹⁾ Tuttavia, come rilevato dalla Relazione illustrativa al decreto di riforma, considerato il valore medio delle controversie, specie quelle degli enti diversi dalla Agenzia delle entrate ai quali è stata estesa la mediazione, il predetto incremento di valore avrebbe rischiato di far rientrare nell'ambito dell'istituto la quasi totalità delle stesse.

di novanta giorni previsto dal 2° comma della norma, occorre che il Giudice procedente dichiari il ricorso improcedibile e rinvi l'udienza, al fine di consentire la rituale proposizione dell'istanza *ex art. 17-bis*.

Diversamente rispetto a quanto previsto dalla previgente formulazione della norma, che contemplava la possibilità che la parte resistente, ovvero l'Agenzia delle entrate, formulasse esplicita eccezione di improcedibilità del ricorso, attualmente tale potestà risulta esercitabile esclusivamente d'ufficio. E, come precisato dall'art. 17-*bis*, 3° comma, “*se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo*”.

Tuttavia, occorre considerare che nell'ipotesi in cui il Giudice si limiti a dichiarare il ricorso improcedibile, omettendo di disporre il rinvio dell'udienza, l'effetto che conseguiva alla sanzione dell'inammissibilità contemplata dalla originaria disciplina dell'istituto, di fatto, è ancora suscettibile di realizzarsi. Infatti, qualora il giudice non disponga il rinvio, limitandosi a dichiarare l'improcedibilità del ricorso, il contribuente si troverebbe nell'impossibilità di riproporlo. In tal caso, dunque, occorrerebbe necessariamente proporre appello avverso la sentenza dichiarativa dell'improcedibilità, al fine di non veder consumato il proprio diritto di azione.

4.1. – *La novellata mediazione tributaria estende il suo ambito di applicazione*

Il novellato art. 17-*bis* conferma 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. Diversamente rispetto alla disposizione precedentemente vigente, però, il meccanismo risulta finalmente in concreto attuato dalla previsione 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⁽⁵²⁾. Come precisato dall'Agenzia delle entrate⁽⁵³⁾, infatti, la proposizione dell'impugnazione produce oggi, nelle controversie di valore non superiore a ventimila 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. Autorevole dottrina ha sottolineato, al riguardo, «l'alto tasso di scadimento confusionale sul

(52) Lo precisa l'art. 17-*bis*, 1° comma.

(53) Cfr. Circ. n. 38/E del 2015.

piano della tecnica legislativa» osservando come risulti pressoché inutile che la nuova norma continui a parlare di “reclamo” e, a maggior ragione, di “reclamo” quale effetto del ricorso⁽⁵⁴⁾.

L’ormai avvenuta equiparazione del reclamo al ricorso giurisdizionale pare essere avvalorata anche dal mancato richiamo, da parte del novellato art. 17-*bis*, agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° comma, d.lgs. n. 546 del 1992. Non essendovi dubbio che, anche nel vigore della vigente disciplina, debbano considerarsi immutate le regole sino ad oggi applicate, pare ragionevole ritenere che il mancato rinvio alle predette disposizioni, da parte della nuova formulazione dell’art. 17-*bis*, trovi la propria giustificazione nel fatto che, trattandosi di norme previste ai fini della proposizione del ricorso (e producendo quest’ultimo, oggi, anche gli effetti del reclamo), il legislatore non abbia evidentemente inteso ulteriormente richiamarle.

Occorre altresì precisare che devono considerarsi tutt’ora applicabili, in quanto compatibili con la nuova formulazione della norma, le previgenti disposizioni previste dall’art. 17-*bis*, non riprodotte nel testo approvato con d.lgs. n. 156 del 2015. Ciò pare confermato anche dalla stessa Agenzia delle entrate, la quale ha affermato che, «il venir meno della necessità di presentazione di un’apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso. Nella nuova configurazione, il procedimento di reclamo/mediazione è, infatti, connaturato al processo»⁽⁵⁵⁾.

Il novellato istituto affida tuttora a due requisiti, uno soggettivo e l’altro oggettivo, la definizione del proprio ambito di operatività.

Sotto il profilo soggettivo, l’originaria formulazione dell’art. 17-*bis* si riferiva ai soli “*atti emessi*” dall’Agenzia delle entrate, escludendo dal proprio campo di applicazione quelli di enti impositori diversi. Tale limitazione non figura più nel testo novellato dal d.lgs. n. 156 del 2015: ne consegue che l’istituto, pur rimanendo circoscritto alle sole controversie di valore non superiore a ventimila euro, risulta attualmente esteso a tutte le liti tributarie. Più precisamente, possono oggi ritenersi ricomprese nell’ambito delle controversie 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, ovvero Equitalia, e dei concessionari della riscossione,

⁽⁵⁴⁾ Cfr. C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 175.

⁽⁵⁵⁾ Cfr. Circ. n. 38/E del 2015.

per quanto riguarda gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia⁽⁵⁶⁾. 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 precisato dalla Relazione di accompagnamento al decreto, infatti, occorre considerare che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo: ne consegue che l'istituto possa ritenersi applicabile, a titolo esemplificativo, nei casi di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (*ex art. 19, 1° comma, lett. e-bis ed e-ter*) del decreto)⁽⁵⁷⁾.

Come sottolineato espressamente dalla Relazione di accompagnamento 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», nonché del fatto che la maggioranza dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali ha un valore che non supera i ventimila euro.

Con particolare riferimento all'estensione della procedura di reclamo/ mediazione anche agli atti emessi dall'Agente della riscossione, deve peraltro segnalarsi che essa è stata prevista anche in virtù di un ormai consolidato orientamento di legittimità secondo il quale «l'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore»⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁶⁾ Al riguardo si ricorda che l'art. 1, commi da 1 a 3 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. con modific. dalla l. 1° dicembre 2016, n. 225, ha disposto che, a decorrere dal 1° luglio 2017, le società del Gruppo Equitalia dovessero essere sciolte, cancellate dal registro delle imprese ed estinte, senza l'esperimento di alcuna procedura di liquidazione. Al fine di garantire la continuità e la funzionalità della riscossione, l'esercizio delle relative funzioni è stato attribuito ad un nuovo ente pubblico economico denominato "Agenzia delle entrate - Riscossione", il cui statuto, approvato con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri il 5 giugno 2017, è stato pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 150 del 29 giugno 2017.

⁽⁵⁷⁾ Ad ogni modo, non residua più alcun dubbio che il reclamo possa trovare applicazione per le impugnazioni concernenti, in particolare, le cartelle di pagamento, l'avviso di mora (ora sostituito dall'avviso di intimazione di cui all'art. 50, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973), l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, d.p.r. n. 602 del 1973, il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, d.p.r. n. 602 del 1973, gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992. Al contrario, nel vigore della previgente disciplina, tali tipologie di atti non erano considerate oggetto di mediazione poiché, sebbene impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, esse non venivano emesse dall'Agenzia delle entrate.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. Cass., sez. un., 3 luglio 2007, n. 16412.

Una rilevante novità introdotta dal decreto di riforma concerne inoltre, come si è anticipato, l'estensione del procedimento di reclamo/mediazione ai tributi di competenza comunale o di altri enti locali, purché sia rispettato il limite di valore di ventimila euro. Tuttavia, mentre il 4° comma dell'art. 17-*bis* dispone che l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e i Monopoli di Stato sono tenuti a provvedere all'esame del reclamo e della proposta di mediazione per il tramite di apposite strutture, diverse e autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti soggetti a reclamo, con riferimento agli altri enti impositori tale disposizione si applica solo qualora risulti compatibile con la struttura organizzativa propria dell'ente considerato. Ne consegue, in altri termini, che «laddove la legge prevede che siano i Comuni a gestire la mediazione compatibilmente con la propria struttura organizzativa, [essa] lascia la possibilità agli Enti Locali di istruire e valutare il reclamo (o la proposta di mediazione) tramite lo stesso ufficio o, addirittura, lo stesso soggetto che ha emesso l'atto»⁽⁵⁹⁾. In merito, la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 156 del 2015 dichiara espressamente come la scelta operata risulti coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali ed eviti di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo. Ciononostante, è indubbio che una previsione di tal genere sacrifici, di fatto, «l'esigenza di terzietà della parte contribuente»⁽⁶⁰⁾ e, qualora a gestire la fase di mediazione siano la medesima struttura o il medesimo soggetto che hanno effettuato l'accertamento, sarebbe forse possibile parlare di un obbligo di riesame del provvedimento emesso in precedenza, piuttosto che di mediazione. L'assenza di una struttura diversa e autonoma rispetto a quella che cura l'istruttoria degli atti reclamabili, infatti, avvicina molto il reclamo ad un'istanza di autotutela, sebbene esistano evidenti differenze di fondo tra i due istituti.

Sotto il profilo oggettivo, è possibile affermare che, nel vigore della attuale disciplina, l'individuazione delle controversie soggette a reclamo avviene in virtù di un unico criterio generale, ovvero il valore della lite non superiore a ventimila euro⁽⁶¹⁾. In questo senso si esprime peraltro la Relazione di accompagnamento al decreto di riforma, la quale si premura poi di precisare che devono essere considerate soggette a reclamo anche le

⁽⁵⁹⁾ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera*, in *Fisco*, 2015, 42.

⁽⁶⁰⁾ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera*, cit., 42. Ritiene «semplicemente insensata» e improvvida tale nuova previsione normativa anche C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 176.

⁽⁶¹⁾ Cfr. Circ. n. 38/E del 2015.

controversie relative ai rimborsi. Sebbene nella Relazione si ammetta che tale tipologia di controversia non risulta espressamente contemplata nell'attuale testo della norma, occorre infatti considerare che il vigente comma sesto dell'art. 17-*bis*, che disciplina le modalità attraverso cui la procedura di mediazione può dirsi perfezionata, fa chiaro riferimento alle “*controversie aventi ad oggetto la restituzione di somme*”. La stessa Agenzia delle entrate, peraltro, ha correttamente rilevato che la norma citata contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, precisando inoltre che detta ipotesi già era stata profilata, in precedenza e in via interpretativa, dalla Agenzia medesima⁽⁶²⁾.

Sul tema, inoltre, è stato correttamente osservato in dottrina⁽⁶³⁾ che l'eliminazione, all'interno dell'art. 17-*bis*, 1° comma, dell'inciso “*relativa ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*”, consente di ritenere definitivamente superato il dubbio circa la possibilità di differenziare le azioni relative a “*dinioghi espressi*” rispetto a quelle relative a “*dinioghi taciti*”, che aveva trovato, nel vigore della previgente disciplina, una soluzione solo in via interpretativa. Ne consegue che, nel vigore della nuova normativa, possono ritenersi esclusi dalla previsione di cui all'art. 17-*bis* solo gli atti di valore indeterminabile e gli atti volti al recupero di aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 47-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, così come espressamente disposto dall'art. 17-*bis*, 10° comma.

Ciononostante, occorre altresì precisare che la norma, al primo comma, considera eccezionalmente reclamabili, pur se di valore indeterminabile, quelle controversie relative agli atti disciplinati dall'art. 2, 2° comma, primo periodo, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero le liti catastali “*concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*”.

4.2. – Tutela cautelare e reclamo

Una breve riflessione merita di essere riservata al rapporto esistente fra l'istituto della tutela cautelare e la mediazione tributaria.

Al riguardo, occorre anzitutto ricordare che l'Agenzia delle entrate⁽⁶⁴⁾ chiariva che, nei casi di applicabilità dell'istituto del reclamo: *i*) l'obbliga-

⁽⁶²⁾ Cfr. Circ. n. 9/E del 2012.

⁽⁶³⁾ Cfr. G. Frasoni, R. Suraci, *L'esecuzione degli “accordi” che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 429 ss.

⁽⁶⁴⁾ Cfr. circ. n. 9/E del 2012.

toria presentazione del reclamo non avrebbe comportato la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato e che nel corso del procedimento amministrativo di mediazione non fosse applicabile l'istituto processuale della tutela cautelare *ex art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992*; *ii*) pertanto, l'affidamento in carico si sarebbe avuto già subito dopo la presentazione del reclamo e, allo stesso modo, avrebbe dovuto ammettersi, nel caso di imposte riscosse in base a ruolo, anche la legittimità dell'iscrizione a ruolo nelle more della procedura del reclamo⁽⁶⁵⁾; salvo che, unitamente al reclamo, il contribuente presentasse anche un'istanza di sospensione (in autotutela amministrativa) dell'esecuzione (ai sensi dell'art. 2-*quater*, comma 1-*bis*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564) e l'Ufficio l'accogliesse.

In tale ultimo caso, ad un eventuale esito negativo del procedimento amministrativo di mediazione sarebbe conseguita l'immediata revoca della sospensione concessa e l'affidamento del carico all'Agente della riscossione; conseguentemente, secondo l'Agenzia delle entrate, in caso di esito negativo della mediazione e di costituzione in giudizio del contribuente non sarebbe stata applicabile la sospensione automatica di 180 giorni (*ex art. 29, d.l. n. 78 del 2010*) dell'esecuzione, decorrenti dalla proposizione del ricorso (nella specie dalla «trasformazione» del reclamo in ricorso).

Anche la dottrina⁽⁶⁶⁾ concordava sulla inapplicabilità, durante il procedimento amministrativo di mediazione, della tutela cautelare *ex art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992*, anche se vi era chi si dimostrava più possibilista al riguardo, ritenendo concepibili istanze cautelari depositate in Commissione tributaria o prima della costituzione in giudizio (sulla base di una forzata interpretazione «adeguatrice» dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992) ovvero anticipando la costituzione rispetto a quanto previsto dal 9° comma dell'art. 17-*bis*⁽⁶⁷⁾.

Ebbene, solo con l'art. 1, 6° comma, l. n. 147 del 2013, il legislatore ha deciso di inserire, all'interno dell'art. 17-*bis*, un nuovo comma 9-*bis*, a mente del quale la riscossione e il pagamento delle somme dovute in virtù dell'atto che si impugna, sono sospesi *ex lege* in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte in tal senso.

Prima della modifica normativa in parola la dottrina si era diffusamente interrogata sulla possibilità di esperire la tutela cautelare prevista dal-

⁽⁶⁵⁾ In senso contrario A. Carinci, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 777 ss.

⁽⁶⁶⁾ Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 845 ss.

⁽⁶⁷⁾ In tal senso M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 844.

l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 in presenza di un atto suscettibile di reclamo secondo l'originaria formulazione dell'art. 17-*bis* ⁽⁶⁸⁾. In effetti secondo una lettura suggerita anche da un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-*bis* ⁽⁶⁹⁾, nonché conforme ad una soluzione che era stata già accolta dalla Corte costituzionale nella sentenza del 24 luglio 1998, n. 336, pronunciata a proposito della vecchia procedura di contestazione degli atti formati dai Centri di servizio ⁽⁷⁰⁾, la costituzione in giudizio, potendo avvenire prima dello spirare di questo termine dilatorio, avrebbe assicurato piena protezione ai diritti del ricorrente e legittimato il giudice all'intervento cautelare ⁽⁷¹⁾. La Corte Costituzionale, in quell'occasione, precisò che la procedura contenziosa amministrativa, prevista dall'art. 10 del d.p.r. n. 787 del 1980, non impediva al contribuente di chiedere “*la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e di depositare,*

⁽⁶⁸⁾ In dottrina si veda C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., 845; M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, cit., 841 e ss.; F. Pistolesi, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2012,1429; A. Carinci, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 775; M. C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1288 e ss.; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1510; A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 918 e ss.; G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, cit., 2051 e ss. A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 321 e ss.

⁽⁶⁹⁾ In dottrina suggerisce un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 17-*bis*, A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., 323, secondo cui tale interpretazione costituisce “uno strumento di ricomposizione armonica del sistema ma si pone anche in una logica, ormai ampiamente condivisa dagli studiosi e dalla stessa Corte, di subordinazione dei criteri stabiliti nell'art. 12 delle “preleggi” alla forza dell'interpretazione adeguatrice: è la Costituzione a dover “guidare” l'applicazione di quelli “al fine della conformità al parametro costituzionale” delle disposizioni indagate, non viceversa”.

⁽⁷⁰⁾ Pubblicata in *GT- Riv. giur. trib.*, 1998, 965 con commento favorevole, di G. Ferraiù, *La Consulta si pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio*.

⁽⁷¹⁾ Tuttavia autorevole dottrina C. Glendi, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., esclude che sia possibile estendere le conclusioni raggiunte dalla Corte costituzionale nell'interpretazione dell'art. 10 d.p.r. n. 787 del 1980, alla possibilità di attivare la tutela cautelare nelle more della “fase amministrativa”. Secondo questa interpretazione “la pendenza del processo si ha solo al momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo da tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e possono quindi proporsi le domande cautelari davanti all'organo giurisdizionale. Prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile ex art. 47, comma 6 del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui appare evidente e non altrimenti colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il vuoto di tutela cautelare che ne consegue”. Per tali ragioni ritiene che l'art. 17-*bis* possa essere censurabile di illegittimità costituzionale nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela con l'obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24 e 111 Cost.

presso la segreteria della commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto dall'art. 10".

Purtroppo la Consulta, con la sentenza n. 98 del 2014, non si è pronunciata sulla fondatezza della questione della tutela cautelare durante il procedimento di reclamo/mediazione, constatando l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, in quanto i ricorrenti, nei relativi giudizi non avevano presentato il reclamo, ma avevano proposto direttamente ricorso alle rimettenti Commissioni tributarie provinciali, con la conseguenza che era stata del tutto omessa la fase amministrativa che solo la presentazione del reclamo avrebbe potuto introdurre.

Ad ogni modo, con riferimento alla sospensione *ope legis* prevista dal comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis* è stato osservato che «la scelta del legislatore del 2013 appare ispirata a saggezza: avere introdotto la sospensione *ex lege* della riscossione e dell'obbligo di pagamento fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, ossia il termine di trenta giorni per la presentazione del ricorso al giudice, è soluzione ragionevole e ordinata a risolvere alla radice la questione»⁽⁷²⁾.

Altra autorevole dottrina⁽⁷³⁾ ha tuttavia sottolineato che, nonostante la sua ostentata generalità, la nuova disposizione non sembrava poter operare nei casi di iscrizione a ruolo straordinaria o di affidamento in carico straordinario, qualora risultasse un «fondato pericolo per la riscossione» o il «fondato pericolo per il positivo esito della riscossione» e in ordine alla perdurante proponibilità di «azioni cautelari e conservative» e di «ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

Appariva in ogni caso di dubbia legittimità costituzionale l'ultimo capoverso del comma 9-*bis* che escludeva la sospensione della riscossione, quando il ricorso è fosse stato improcedibile. Questa disposizione, che è stata successivamente eliminata dal legislatore del 2015 in sede di revisione dell'art. 17-*bis*, sembrava introdurre una sanzione indiretta di dubbia compatibilità, anche perché l'improcedibilità era demandata all'esercizio di una facoltà discrezionale dell'Agenzia delle Entrate⁽⁷⁴⁾. In merito, si osservava infatti che l'improcedibilità, esauendo i suoi effetti all'interno del processo nel quale è eventualmente pronunciata, se eccepita dall'Agenzia delle Entrate, lascia impregiudicata l'attività pregiudizionale delle

⁽⁷²⁾ In questi termini A. Giovannini, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, cit., 816.

⁽⁷³⁾ Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, cit., 278.

⁽⁷⁴⁾ Cfr. A. Carinci, *Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, cit., 274.

parti e non può riverberarsi sugli esiti del procedimento nel quale si incardina tale attività: di conseguenza il comma 9-*bis* era censurabile per contrasto con gli art. 3, 24 e 111, Cost., violando il principio di eguaglianza, quello del diritto di difesa e quello del giusto processo⁽⁷⁵⁾.

Ancorché l’Agenzia delle Entrate avesse ritenuto impraticabile la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato ai sensi dell’art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, ritenendo che «a fronte di ricorso improcedibile non [potesse] essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare»⁽⁷⁶⁾, si osservava che, «invece, la Corte costituzionale (sent. n. 336 del 1998), come già ricordato, ha ripreso proprio questa disposizione per garantire tutela piena al diritto controverso in situazioni sostanzialmente identiche. Tutela che, per dirsi piena, è giocoforza che comprenda in sé, anche nel nostro caso, una fase di anticipata delibazione della causa rispetto alla sua cognizione piena»⁽⁷⁷⁾. In effetti, se fosse stata impedita ogni protezione cautelare prima del decorso del novantesimo giorno dalla proposizione del reclamo/ricorso improcedibile, un «così risultante ostracismo preclusivo di ogni tutela cautelare in detto periodo [sarebbe risultato] irrimediabilmente lesivo degli artt. 3 e 24 Cost.»⁽⁷⁸⁾. Pertanto l’istanza di sospensione cautelare, nei casi in cui non operasse la sospensione legale della riscossione in pendenza di reclamo, avrebbe potuto essere contenuta nel reclamo/ricorso o proposta separatamente⁽⁷⁹⁾.

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

(76) In tal senso Agenzia delle Entrate, circ. n. 1 del 2014, cit., § 2.1.

(77) In questi termini A. Giovannini, *La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, cit.

(78) Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, cit., 281, il quale precisa che “non essendo più sancita l’inammissibilità del ricorso depositato prima del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo e non essendo neppure generalmente previsto un indiscriminato stato di improcedibilità del ricorso stesso, ancorché depositato prima di tale data, dipendendone, infatti, l’operatività da un’eccezione in senso stretto dell’Agenzia delle Entrate “in sede di rituale costituzione in giudizio”, prima di essa, se non anche prima del suo rilievo da parte del “presidente”, pur a fronte del mantenuto secondo periodo del comma 9 dell’art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992, il giudice tributario adito, trovasi, quanto meno allo stato, nel pieno esercizio dei suoi poteri, tra i quali, senza alcun dubbio, rientra quello di pronunciarsi sull’istanza cautelare che gli sia stata proposta ex art. 47 del d.lgs. n. 546/1992”. In dottrina sulla tutela cautelare giudiziale ex art. 47 d.lgs. n. 546/1992 cfr. M. Montanari, *Commento all’art. 47 d.lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 585.

(79) Cfr. C. Glendi, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, cit., 281, il quale

Autorevole dottrina, inoltre, ha ritenuto che la sospensione della riscossione *ope legis* di cui al comma 9-*bis* potesse essere qualificata come norma interpretativa, e dunque valevole anche per gli atti notificati prima del 3 marzo 2014, in quanto la sospensione cautelare è stata considerata dalla Corte costituzionale (sent. n. 336 del 1998) espressione del potere di garanzia del giudice e dunque da questo esercitabile in ogni circostanza, anche se l'azione giudiziale dovesse essere, nel merito, momentaneamente improcedibile⁽⁸⁰⁾.

Ad ogni modo, come anticipato, la disposizione introdotta dall'art. 1, 6° comma, l. n. 147 del 2013 (*i.e.* l'art. 9-*bis*) è stata riprodotta, ad eccezione dell'ultimo (e controverso) capoverso, nell'8° comma dell'attuale art. 17-*bis*, dovendosi dunque considerare ormai definitivamente garantita «quell'effettiva tutela cautelare nella fase amministrativa della cui assenza si dovevano sia la dottrina che la giurisprudenza di merito»⁽⁸¹⁾.

5. – *La natura facoltativa della proposta di mediazione*

La rubrica della norma di cui all'art. 17-*bis* parrebbe suggerire una reciproca autonomia degli istituti del reclamo e della mediazione, profilo tuttavia solo apparente.

La formulazione letterale della disposizione imporrebbe al contribuente di includere la relativa proposta all'interno del reclamo, in una parte ben distinta dal resto dell'atto e strutturata in modo tale che i motivi posti a fondamento della proposta di mediazione siano analizzati dal giudice in via subordinata rispetto a quelli che giustificerebbero, nell'ottica del contribuente, l'annullamento dell'atto impositivo⁽⁸²⁾. Non si potrebbe, dunque, stando al dato letterale della disposizione, inserire la proposta di mediazione in un atto separato.

Sul punto, va tuttavia ricordato che già con riguardo all'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992, norma espressamente richiamata dal previgente art. 17-*bis*,

non esclude la fruibilità del procedimento avviato “*inaudita altera parte*”, sempre che, naturalmente, ne sussistano i presupposti di eccezionale urgenza.

⁽⁸⁰⁾ Cfr. A. Giovannini, *La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, cit., il quale aggiunge che la disposizione è “interpretativa perché attuativa, semplicemente, di una situazione giuridica individuale già configurata dall'ordinamento, coincidente con il diritto alla pienezza della tutela”.

⁽⁸¹⁾ Cfr. D. Carta, *Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis d.lgs. n. 546/1992*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1256.

⁽⁸²⁾ Cfr. M. Bruzzone, *La «anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 710.

secondo cui la conciliazione doveva essere avanzata con l'istanza di cui all'art. 33 del medesimo decreto⁽⁸³⁾, si era reputato non tassativo il requisito della contestualità, essendo sufficiente che la proposta, formulata anche con istanza separata, fosse inoltrata nel rispetto dei relativi termini, per consentire di chiudere la conciliazione entro la prima udienza. Le conclusioni cui la dottrina era giunta in relazione all'art. 48 potrebbero allora forse valere anche nel caso di specie. Ad ogni modo, l'Agenzia delle entrate⁽⁸⁴⁾ ha chiarito che la formulazione di una proposta di mediazione da parte del contribuente non è obbligatoria, rappresentando una mera facoltà, e che lo stesso Ufficio, anche in mancanza di una proposta di mediazione formulata dal contribuente, dopo aver verificato la proponibilità e l'ammissibilità dell'istanza, nonché l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, può formulare di sua iniziativa una motivata proposta di mediazione.

5.1. – *La mediazione tributaria come procedimento conciliativo pre-processuale negli orientamenti dottrinali*

La definizione di mediazione tributaria fornita dalla Corte costituzionale come procedimento conciliativo pre-processuale 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

⁽⁸³⁾ Il cit. art. 33 era richiamato dall'art. 48, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 nella sua formulazione antecedente alle modifiche introdotte con d.lgs. n. 156 del 2015.

⁽⁸⁴⁾ Cfr. Circ. n. 9/E del 2012.

un sostanziale surrogato)»⁽⁸⁵⁾ nonché chi, con pari autorevolezza, osserva che «ricevuto il ricorso-reclamo, l’Agenzia si trova nella identica posizione di quando riceve un ricorso-ricorso: può annullare l’atto in tutto o in parte, in via di autotutela; può proporre un accordo, che la legge chiama “mediazione”; può resistere. La mediazione tributaria non è una mediazione (...), il mediatore non è un terzo ma è parte (...). Il termine da usare è dunque “conciliazione”»⁽⁸⁶⁾.

Alla medesima conclusione perviene altro Autore⁽⁸⁷⁾, 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»⁽⁸⁸⁾.

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⁽⁸⁹⁾.

Sulla stessa linea si pone chi⁽⁹⁰⁾, 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⁽⁹¹⁾ – nonché chi argomenta una «“deprocessualizzazione” del diritto tributario e il suo reincardinamento nel contesto del “diritto amministrativo delle imposte”»⁽⁹²⁾.

⁽⁸⁵⁾ In questi termini S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., 413, ove l’A. conferma che essa produce identici effetti premiali. A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 925, qualifica l’istituto come “conciliazione stragiudiziale sui generis”.

⁽⁸⁶⁾ Il riferimento è a F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

⁽⁸⁷⁾ In tal senso si veda M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 83.

⁽⁸⁸⁾ Come già rilevato, attualmente l’istituto della conciliazione giudiziale non è più escluso per le controversie soggette a reclamo/mediazione.

⁽⁸⁹⁾ 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.*, 1, 2012.

⁽⁹⁰⁾ In questi termini si veda M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., 1506 ss.

⁽⁹¹⁾ In tal senso anche D. Stevanato, *Reclamo e “mediazione fiscale”*, in *Dialoghi trib.*, 1, 2012.

⁽⁹²⁾ Così R. Lupi, *Mediazione*, in *Dialoghi trib.*, 3, 2013.

Secondo una diversa ricostruzione⁽⁹³⁾, 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 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⁽⁹⁴⁾, che se per un verso qualifica la mediazione come «conciliazione pregiurisdizionale», per l'altro attribuisce una decisa connotazione transattiva all'istituto ed in specie all'accordo che da esso scaturisce.

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

Secondo l'Autore, la tesi prospettata sarebbe 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),

⁽⁹³⁾ In questi termini si veda V. F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67.

⁽⁹⁴⁾ Il riferimento è ad A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 60. In generale sulla complessa problematica della disponibilità dell'obbligazione d'imposta Id., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 87 ss.

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 «accordo transattivo a formazione progressiva», ed esso, volto ad evitare l'esito propriamente giurisdizionale della vicenda, si presenta come «intangibile», definendo il carico impositivo con efficacia modificativa della realtà preesistente.

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⁽⁹⁵⁾, 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⁽⁹⁶⁾, 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⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁵⁾ In questi termini si veda F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67.

⁽⁹⁶⁾ In tal senso si veda A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria*, cit., 61.

⁽⁹⁷⁾ 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.

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⁽⁹⁸⁾ 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⁽⁹⁹⁾ 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⁽¹⁰⁰⁾.

In realtà, nel 1997 il legislatore non aveva del tutto trascurato il tema della necessità di chiarire i presupposti di conciliabilità delle liti fiscali, poiché introducendo il comma 4-*bis* all'art. 37, d.lgs. n. 545 del 1992, aveva disposto che il dirigente dell'Ufficio del Ministero delle finanze di cui all'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 riguardante la capacità di stare in giudizio, fosse chiamato a stabilire le *condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione*⁽¹⁰¹⁾. 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.

⁽⁹⁸⁾ In tal senso si veda art. 3, 120° comma, lett. b), l. 23 dicembre 1996, n. 662.

⁽⁹⁹⁾ In precedenza, sul tema v. F. Gallo, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491.

⁽¹⁰⁰⁾ In tal senso si veda Corte cost., ord. 24 ottobre 2000, n. 435, ove si riportano alcune argomentazioni del giudice remittente, il quale temeva che “la carenza di una corretta proceduralizzazione di criteri legali e amministrativi di definizione della conciliazione delle controversie tributarie” avrebbe potuto produrre “abusi non consentiti in uno Stato di diritto (...) inserendo nell'esercizio di una funzione statale regole proprie dell'impresa”, introducendo il principio della imposizione negoziata, anzi della determinazione concordata dell'obbligazione tributaria”. Viceversa, come visto, essa è contestualmente intervenuta sul ruolo svolto dal giudice tributario, escludendo che al medesimo possa essere rimesso un giudizio di congruità della determinazione delle imposte dovute a seguito della conciliazione (Corte cost., 24 ottobre 2000, n. 433).

⁽¹⁰¹⁾ Il riferimento è a F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento II, 1998, 234.

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⁽¹⁰²⁾.

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⁽¹⁰³⁾, senza travalicare le prerogative riservate alla legge, aveva adottato indirizzi comuni, affermando che i più ampi margini di azione consentiti dalle nuove norme avrebbero imposto un'azione amministrativa obiettiva, in grado di assicurare un'attenta valutazione delle argomentazioni dei contribuenti nella prospettiva della deflazione del contenzioso e dell'anticipazione della riscossione dei tributi. Confermando i contenuti della prassi precedente, essa 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

⁽¹⁰²⁾ *Amplius* si rinvia a M. Polano, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 33.

⁽¹⁰³⁾ In tal senso si veda AA. GG. e cont. trib., circ. 8 agosto 1997, n. 235. Per una panoramica sull'evoluzione dell'applicabilità dell'istituto v. L. Burana, *Commento all'art. 48*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit., 634.

diversa misurazione della capacità contributiva in considerazione degli elementi di valutazione offerti dal contribuente – sia le situazioni in cui si controvverte 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⁽¹⁰⁴⁾, 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.

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

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

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

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⁽¹⁰⁵⁾ 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⁽¹⁰⁶⁾, evidentemente sul presupposto che i suddetti criteri discendono da principi generali, ha disposto che in riferimento ai contenziosi che non siano assoggettati al procedimento di mediazione debba essere stabilito, prima delle predisposizione delle controdeduzioni e previo esame dei motivi di ricorso, il grado di sostenibilità della controversia al fine di verificare la sussistenza dei presupposti per l'autotutela o, in mancanza, se sia possibile o probabile l'esperimento della conciliazione giudiziale.

In conclusione, esaminando i diversi profili di "connessione" tra reclamo e mediazione 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 "minor valore"⁽¹⁰⁷⁾. 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⁽¹⁰⁸⁾, in cui sono forniti chiarimenti interpretativi sulla nuova procedura della «mediazione tributaria»⁽¹⁰⁹⁾, si afferma che

⁽¹⁰⁵⁾ Il riferimento è a M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., 2491.

⁽¹⁰⁶⁾ In tal senso si veda Agenzia delle Entrate, circ. 11 giugno 2012, n. 22/E.

⁽¹⁰⁷⁾ A tal riguardo si veda, per tutti, A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1024.

⁽¹⁰⁸⁾ Disponibile in banca dati *Fisconline*.

⁽¹⁰⁹⁾ 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).

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 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⁽¹¹⁰⁾.

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»⁽¹¹¹⁾.

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. circ. n. 38/E del 2015.

⁽¹¹¹⁾ Cfr. C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 176.

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 direttiva 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 la recente 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».

6. – *La manovra correttiva interviene nuovamente sul reclamo/mediazione. Osservazioni conclusive*

La stratificazione normativa che ha interessato l'art. 17-*bis* e i contenuti non del tutto soddisfacenti della sentenza n. 98 del 2014 della Corte in merito ai numerosi profili di illegittimità costituzionale sollevati e all'impatto derivante dallo *ius superveniens* hanno prevedibilmente rappresentato l'occasione per alimentare ulteriori dibattiti a livello scientifico, dottrinale e giurisprudenziale in punto di nuovi dubbi di compatibilità costituzionale del novellato art. 17-*bis*, con particolare riferimento alla esclusione, in caso di improcedibilità del ricorso, della sospensione della riscossione *ex lege* del comma 9-*bis*, introdotto dalla l. n. 147 del 2013, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost.

La novella del 2015, se ha senza dubbio introdotto alcune novità di pregio, non pare, tuttavia, aver risolto tutte le perplessità sorte a seguito delle modifiche apportate in sede di prima revisione della norma, nonché a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992. E infatti, come sottolineato da Autorevole

dottrina⁽¹¹²⁾, alla luce della nuova disciplina normativa, da un lato «sembra ormai del tutto improprio parlare di mediazione, non avendo comunque il congegno normativamente previsto più nulla a che fare con la mediazione di stampo processualcivilistico». Da un altro punto di vista, «neppure appare corretto parlare ancora di rimedio amministrativo preventivo e prodromico rispetto al processo tributario, dovendosi anzi ritenere si tratti se mai di una sorta di “enclave” o “parentesi” di stampo amministrativistico, forzatamente inserita nella parte appena iniziata del processo, tendente a bloccarlo o comunque ritardarlo, costringendo le parti tutte a soggiacervi e così fermandone il naturale *iter* progressivo».

Nemmeno la recentissima manovra correttiva adottata dal Governo con d.l. 24 aprile 2017, n. 50, intervenuta ancora una volta sul dettato dell'art. 17-*bis*, pare aver affrontato i profili più critici (e criticati) della nuova disciplina del reclamo⁽¹¹³⁾. L'art. 10, d.l. n. 50 del 2017, convertito con modifiche dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, infatti, perseguendo l'obiettivo (di certo pregevole) di ridurre quanto più possibile il contenzioso tributario, ha innalzato il valore delle liti reclamabili, portandolo da ventimila a cinquantamila euro, con ciò accogliendo l'auspicio avanzato, dalla VI Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica, alla vigilia dell'approvazione del d.lgs. n. 156 del 2015. La norma citata, inoltre, ha esteso anche ai rappresentanti dell'agente della riscossione che concludono accordi di mediazione l'applicabilità dell'art. 29, 7° comma, d.l. n. 78 del 2010 che, come noto, limita la responsabilità per danno erariale alle sole ipotesi di dolo.

Le nuove disposizioni, che saranno applicabili per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018⁽¹¹⁴⁾, possono senz'altro essere accolte con

(112) Cfr. C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 182. Sotto il profilo costituzionale, peraltro, l'A. sottolinea come appaia evidente l'eccesso di delega, non solo perché la legge n. 23 del 2014 non aveva attribuito al Governo alcun potere di legiferare in merito, ma soprattutto perché l'inserimento dello *hiatus* mediatorio all'interno del processo e la sua indiscriminata generalizzazione soggettiva contrastano con le specifiche finalità indicate dalla legge di “rafforzamento della tutela”, che così appare, invece, fortemente e ingiustificatamente indebolita a danno di tutti i soggetti del processo, risultando, per tutt'altre ragioni, rispetto a quelle in precedenza affrontate dalla Corte costituzionale, con specifico ed esclusivo riferimento all'originaria formulazione dell'art. 17-*bis*, in doppio contrasto con l'art. 24, 1° e 2° comma, e con l'art. 3 della Costituzione, anche ed in specie, sotto il pregnante profilo del difetto di razionalità.

(113) Si consenta il rinvio a G. Corasaniti, *L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento*, in *Corr. trib.*, 2017, 1639 ss.

(114) In merito al termine di decorrenza previsto dalla norma ai fini dell'applicazione della nuova disciplina, si precisa che con l'espressione “*atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018*” si intendono gli atti ricevuti dal contribuente/destinatario a decorrere

favore, specie per quanto riguarda il proposito di risolvere preventivamente, in via amministrativa, i conflitti tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

In sede di conversione del d.l. n. 50 del 2017 è stato aggiunto all'art. 17-*bis* il comma 1-*bis*, secondo il quale “Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014”. Pertanto restano esclusi dalla mediazione le risorse proprie euro-unitarie costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero.

Restano ancora irrisolte, però, le perplessità avanzate con riferimento ad alcuni aspetti dell'istituto, prima fra tutte l'esigenza di terzietà che il contribuente avrebbe il diritto di vedersi assicurata da parte dell'organo deputato a ricevere il reclamo⁽¹¹⁵⁾, esigenza che, invece, si continua a sacrificare.

prof. GIUSEPPE CORASANITI
Università degli Studi di Brescia

da tale data, analogamente a quanto in precedenza chiarito dall'Agenzia delle entrate (cfr. Circ. n. 9/E del 2012) con riferimento alla decorrenza del termine di applicazione della disciplina di cui all'originario art. 17-*bis*.

⁽¹¹⁵⁾ Si veda in tal senso anche A. Carinci, *La mediazione funziona solo con un arbitro terzo*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 aprile 2017.