

n. 1/2021 (genajo-febbrajo)
Consistenza: 469.463 documenti

- >Presentazione
- >Organizzazione
- >Ricerca avanzata
- >Navigazione
- > >Autori/Curatori
- > >Classificazione
- > >Periodici
- >Storico degli aggiornamenti dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta

(Commento a circ. Agenzia entrate 22 dicembre 2017, n. 30/E)
in *Corriere tributario*, 2018, fasc. 8, pagg. 600-606
(Bibliografia: a pie' di pagina o nel corpo del testo)

TRIB.2.7. CONTENZIOSO TRIBUTARIO; Reclamo e mediazione tributaria [---> lista gerarchica]

Con il D.L. n. 50/2017, il legislatore è intervenuto, ancora una volta, sulla disciplina del reclamo/mediazione. Si tratta, invero dell'ennesimo tentativo di ridisegnare il contenuto di una norma che, sin dalla sua introduzione, sembra non aver soddisfatto gli obiettivi che avrebbe dovuto contribuire a realizzare e che, attraverso continue modifiche e parziali miglioramenti, pare stia cercando di trovare una sua definitiva e pacifica collocazione nel nostro ordinamento. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 30/E/2017 offre dunque l'occasione di effettuare alcune riflessioni sugli istituti del reclamo e della mediazione tributaria alla luce delle novità legislative introdotte lo scorso anno, nell'intento di evidenziare aspetti positivi e negativi di una norma in continua evoluzione. [abstract tratto dalla rivista]

Sommario: L'evoluzione del reclamo/mediazione: dalla Riforma del 2015 alla Manovra correttiva. - Criticità e "mancanze" del nuovo reclamo/mediazione. - Considerazioni conclusive.

In tema di: Entrata in vigore dell'innalzamento del valore delle liti reclamabili. Limitazione di responsabilità dell'agente della riscossione. Tributi costituenti risorse tradizionali comunitarie. Esclusione dall'ambito di applicazione del reclamo/mediazione.

art. 17 bis d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 [---> testo]

art. 9 comma 1 lett. l d.lg. 24 settembre 2015, n. 156 [---> testo]

d.l. 24 aprile 2017, n. 50 [---> testo]

circ. Agenzia entrate 22 dicembre 2017, n. 30/E

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:



Google scholar

Come citare il contributo in una bibliografia:**Stile APA:**

Corasaniti, G. (2018). Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta. *Corriere tributario*, (8), 600-606.

Stile MLA:

Corasaniti, Giuseppe. "Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta." *Corriere tributario* 8 (2018): 600-606. Print.

Stile DoGi:

G. Corasaniti. *Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta*, in *Corriere tributario*, 2018, 8, pp. 600-606.

➔ S. Morina e T. Morina, "Reclamo mediazione obbligatorio per imposte fino a 50mila euro", in *Pratica Fiscale* n. 5/2018, pag. 21

Dall'Agencia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta

di Giuseppe Corasaniti (*)

Con il D.L. n. 50/2017, il legislatore è intervenuto, ancora una volta, sulla disciplina del **reclamo/mediazione**. Si tratta, invero, dell'ennesimo tentativo di ridisegnare il contenuto di una norma che, sin dalla sua introduzione, sembra **non aver soddisfatto** gli **obiettivi** che avrebbe dovuto contribuire a realizzare e che, attraverso continue **modifiche** e parziali **miglioramenti**, pare stia cercando di trovare una sua definitiva e pacifica collocazione nel nostro ordinamento. La **circolare** dell'Agencia delle entrate n. **30/E/2017** offre dunque l'occasione di effettuare alcune riflessioni sugli istituti del reclamo e della mediazione tributaria alla luce delle novità legislative introdotte lo scorso anno, nell'intento di evidenziare aspetti positivi e negativi di una norma in continua evoluzione.

La circolare dell'Agencia delle entrate n. 30/E/2017 offre l'occasione di dedicare nuovamente alcune riflessioni agli istituti del reclamo e della mediazione, disciplinati dall'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

La disposizione in parola è stata oggetto, sin dalla sua originaria introduzione nel nostro ordinamento (1), di giudizi contrastanti da parte della dottrina (2), che ne ha accuratamente studiato i profili sostanziali e procedurali, nonché fonte di molteplici dubbi di illegittimità costituzionale che hanno trovato (parziale) risoluzione con la pronuncia n. 98/2014 (3).

Nel tentativo di porre rimedio alle criticità emerse a seguito dell'introduzione di entrambi gli istituti, il legislatore ha dunque apportato alcune prime modifiche alla originaria formulazione della norma già in occasione dell'approvazione della Legge finanziaria 2014 (4), emanata nelle more del giudizio di costituzionalità dell'art. 17-bis, nell'intento di "mettere in sicurezza" il reclamo e la mediazione nella prospettiva dell'imminente pronuncia della Consulta" e di "minimizzare le eventuali conseguenze di una pronuncia di illegittimità costituzionale" (5).

(*) *Professore associato di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Brescia e Avvocato in Milano*

(1) Ad opera del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

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

istituti cfr. inoltre G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, nonché al commento dell'art. 17-bis, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, quarta edizione, 2017, pag. 256.

(3) Cfr. Corte cost. 16 aprile 2014, n. 98. In dottrina si veda no C. Glendi, "La Consulta chiude i conti con la c.d. Mediazione tributaria 'ancien regime'", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 469 ss.; Id., "Tutela cautelare e 'nuova' mediazione tributaria", *ivi*, 2014, pag. 275; A. Giovannini, "La disciplina 'riveduta e corretta' del reclamo e della mediazione", in *il fisco*, 2014, pag. 814; A. Carinci, "Corretta la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: risolti i 'vecchi' dubbi, se ne profilano altri", *ivi*, 2014, pag. 270 ss.; G. Corasaniti, "Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte costituzionale", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2014, pag. 467 ss.; F. Rasi, "Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte costituzionale?", *Dir. prat. trib.*, n. 3/2014, pag. 550; A. Marinello, "Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata", *Dir. prat. trib.*, n. 4/2014, pag. 628 ss.

(4) Cfr. Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

(5) In questi termini A. Marinello, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, cit.,

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

La stratificazione normativa che ha interessato l'art. 17-bis, i contenuti non del tutto soddisfacenti della sentenza n. 98/2014 della Corte costituzionale e l'impatto derivante dallo *ius superveniens* hanno quindi, 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.

Come si vedrà nel prosieguo, nemmeno la Manovra correttiva adottata dal Governo con D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (6), intervenuta ancora una volta sul dettato dell'art. 17-bis, pare aver affrontato e risolto i profili più critici (e criticati) della nuova disciplina del reclamo.

L'evoluzione del reclamo/mediazione: dalla Riforma del 2015 alla Manovra correttiva

Rispetto alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, il cui art. 9, comma 1, lett. l) ha integralmente "riscritto" il previgente art. 17-

bis, contemplando novità di notevole rilevanza nel dichiarato intento di potenziare l'istituto del reclamo/mediazione e, conseguentemente, di incentivare ulteriormente rispetto al passato la deflazione del contenzioso tributario (7), l'intervento normativo operato in occasione della "Manovra correttiva" ha una portata di certo meno pregnante, seppur degna di approfondimento.

Si ricordi, anzitutto, che la novella del 2015 ha confermato l'impostazione adottata in sede di prima revisione dell'art. 17-bis, senza riproporre l'originaria sanzione dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale in caso di mancata previa proposizione dell'istanza di reclamo e ha altresì mantenuto inalterato il limite di valore di ventimila euro. Il novellato art. 17-bis ha dunque confermato, in primo luogo, che il ricorso diviene procedibile solo una volta trascorso il termine di novanta giorni previsto al fine di esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite ma, diversamente rispetto alla disposizione precedentemente vigente, la norma ha attuato concretamente il predetto meccanismo prevedendo che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può contenere una proposta di mediazione, con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (8). Ne consegue che la proposizione dell'impugnazione produce oggi, 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 (9).

pag. 628 ss.; G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 123 ss.

(6) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

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

(8) Lo precisa l'art. 17-bis, comma 1.

(9) Cfr. circolare n. 38/E/2015.

Al riguardo, si sono peraltro sempre condivisi gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) "aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali" (cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 413) ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe assimilare il reclamo (nella sua veste amministrativa) al ricorso amministrativo in opposizione, affermando che il reclamo, essendo "volto all'annullamento totale o parziale dell'atto", da questo punto di

vista "altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa" (cfr. A. Giovannini, "Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 54 ss.; Id., "Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, pag. 915 ss.). Preciso inoltre che, con riferimento alla natura giuridica (processuale) del reclamo, ho sempre sostenuto la tesi secondo la quale il reclamo assume contemporaneamente anche la veste giuridica di ricorso giurisdizionale (ex artt. 18 ss., D.Lgs. n. 546/1992) sin dal momento della sua proposizione all'Amministrazione finanziaria nelle forme della notificazione (ex artt. 17-bis, comma 6, e 20, D.Lgs. n. 546/1992) e sin da quel momento si producono i relativi effetti giuridici. Al riguardo cfr., per una più approfondita trattazione sul tema, G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 4, Id., "L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in

Sotto il profilo soggettivo, è inoltre importante sottolineare come la novella del 2015 abbia decisamente esteso l'ambito di applicazione dell'istituto. Infatti, possono oggi ritenersi ricomprese nell'ambito delle 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 e dei concessionari della riscossione. In queste ultime due eventualità, peraltro, è necessario precisare che, ai sensi dell'art. 17-bis, comma 9, il reclamo potrà applicarsi solo ove compatibile.

Come sottolineato espressamente dalla Relazione illustrativa al Decreto di riforma, "la *ratio* sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflativi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate". E sempre alla medesima *ratio* risponde altresì l'estensione del procedimento di reclamo/mediazione ai tributi di competenza comunale o di altri enti locali.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Entrata in vigore dell'innalzamento del valore delle liti reclamabili

La circolare n. 30/E/2017 chiarisce che la previsione del D.L. n. 50/2017, che innalza il valore delle liti reclamabili da ventimila a cinquantamila euro, si applica agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018, dovendosi considerare perfezionata la notifica al momento della ricezione dell'atto da parte del contribuente; rileva, pertanto, la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario. Con riferimento all'eventualità in cui l'impugnazione sia proposta con riguardo al rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori, la circolare chiarisce che il reclamo/mediazione trova applicazione anche nei casi in cui - alla data del 1° gennaio 2018 - non sia decorso il termine di novanta giorni dall'avvenuta presentazione di istanze relative a rimborsi superiori a ventimila e fino a cinquantamila euro, mentre non opera se - alla medesima data - tale termine dilatorio risulti già spirato.

Ciò posto, pare opportuno anzitutto fare presente che anche le previsioni contenute nell'art. 10, D.L. n. 50/2017 trovano la propria *ratio* nell'obiettivo di ridurre quanto più possibile il contenzioso tributario (10), obiettivo perseguito dal legislatore, accogliendo l'auspicio avanzato dalla VI Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica alla vigilia dell'approvazione del D.Lgs. n. 156/2015, mediante l'innalzamento del valore delle liti reclamabili, portato da ventimila a cinquantamila euro.

Al riguardo, come chiarito dalla circolare in commento in merito all'entrata in vigore dell'innalzamento della soglia delle

controversie "mediabili", ai fini dell'individuazione del *dies a quo* della nuova disciplina occorre tenere in considerazione quanto già precisato dalla precedente circolare n. 9/E del 19 marzo 2012. L'art. 10, comma 2, D.L. n. 50/2017, infatti, precisa che "Le modifiche di cui al comma 1 si applicano agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018", dovendosi considerare perfezionata la notifica "al momento della ricezione dell'atto da parte del contribuente" rilevando, pertanto,

continuo rinnovamento", *ivi*, n. 21/2017, pag. 1639; Id., "L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria", in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2017, pag. 1442 ss.

In merito, si ricordino inoltre le parole con cui autorevole dottrina ha sottolineato "l'alto tasso di scadimento confusionale sul 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 (cfr. C. Glendi, "Il reclamo e la mediazione", in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, pag. 175).

(10) Tale circostanza, peraltro, risulta immediatamente evidente se si considera che la Relazione illustrativa al D.L. n.

50/2017 chiarisce che "In considerazione della necessità di deflazionare il contenzioso tributario presso le Commissioni tributarie e presso la Corte di cassazione, l'ambito di applicazione della mediazione di cui all'art. 17-bis del Decreto legislativo n. 546 del 1992 viene esteso alle controversie tributarie di valore superiore all'attuale limite di 20.000 euro e fino a 50.000 euro". La Relazione tecnica al predetto Decreto legge, a commento dell'art. 10, esprime inoltre una valutazione prognostica in merito all'impatto finanziario conseguente all'innalzamento della soglia per l'assoggettamento degli atti impositivi al procedimento di reclamo/mediazione (innalzamento che, senza dubbio, rappresenta la novità di maggior rilievo introdotta dalla norma in parola) stimando una presumibile maggior entrata per l'Erario, nel 2018, pari a 72 milioni di euro.

“la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario”.

Con particolare riferimento all'eventualità in cui l'impugnazione sia proposta con riguardo al “rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori”, inoltre, la circolare chiarisce che debba trovare applicazione la regola contemplata dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale il ricorso “può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto”. Ne consegue, pertanto, che “il reclamo/mediazione trova applicazione anche nei casi in cui - alla data del 1° gennaio 2018 - non sia decorso il termine di novanta giorni dall'avvenuta presentazione di istanze relative a rimborsi superiori a ventimila e fino a cinquantamila euro, mentre non opera se - alla medesima data - tale termine dilatorio risulti già spirato”.

Si segnala altresì che la Manovra è intervenuta estendendo anche ai rappresentanti dell'agente della riscossione che concludono una mediazione o accolgono un reclamo, l'applicabilità del disposto di cui all'art. 29, comma 7, D.L. n. 78/2010 (11) con riferimento alle valutazioni di fatto e di diritto operate ai fini della definizione della fattispecie sottoposta al loro esame. In merito, l'Agenzia delle entrate ha osservato come l'estensione dell'ambito di applicazione di tale norma, che prevede una limitazione di responsabilità per danno erariale alle sole ipotesi caratterizzate da dolo, appaia “coerente

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Limitazione di responsabilità dell'agente della riscossione

Il D.L. n. 50/2017 ha esteso anche ai rappresentanti dell'agente della riscossione che concludono una mediazione o accolgono un reclamo l'applicabilità del disposto di cui all'art. 29, comma 7, D.L. n. 78/2010 con riferimento alle valutazioni di fatto e di diritto operate ai fini della definizione della fattispecie sottoposta al loro esame. In merito, l'Agenzia delle entrate ha osservato come l'estensione dell'ambito di applicazione di tale norma, che prevede una **limitazione di responsabilità per danno erariale** alle sole ipotesi caratterizzate da **dolo**, appaia **coerente con l'estensione** dell'ambito di applicazione del **reclamo/mediazione** agli atti emessi dall'**agente della riscossione**, e risponda alla necessità di evitare una ingiustificata disparità di trattamento, rispetto agli enti impositori, dell'agente della riscossione.

con l'estensione dell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione agli atti emessi dall'agente della riscossione, operata dall'art. 9, comma 1, lett. l) del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 e rispond[er]e alla necessità di evitare una ingiustificata disparità di trattamento, rispetto agli enti impositori, dell'agente della riscossione” (12).

Da ultimo, è opportuno evidenziare che in sede di conversione del D.L. n. 50/2017 ad opera della Legge 21 giugno 2017, n. 96, l'art. 10 si è arricchito di un comma 3-bis, non presente nell'originaria formulazione della norma, in virtù del quale è stata

prevista l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'istituto dei “tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014”, restandosi in tal modo il “principio dell'indisponibilità dei tributi costituenti risorse proprie comunitarie”. Nello specifico, infatti, la circolare in commento ha chiarito che l'esclusione concerne tutte quelle controversie aventi ad oggetto, per l'appunto, le risorse proprie tradizionali comunitarie ovvero, in particolare, “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

(11) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122/2010.

(12) Cfr. circolare in commento, par. 3.

nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero".

Criticità e "mancanze" del nuovo reclamo/mediazione

Non v'è dubbio che la novità di maggior rilievo contemplata dal D.L. n. 50/2017 con riferimento all'istituto del reclamo/mediazione riguardi l'innalzamento del valore delle liti reclamabili che, come già evidenziato, è stato portato da ventimila a cinquantamila euro. Al riguardo, non può che condividersi la scelta di ampliare l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 17-bis, specie in considerazione dell'obiettivo perseguito, certamente pregevole, di operare una maggiore riduzione del contenzioso tributario che, nonostante i risultati positivi raggiunti nel vigore della previgente disciplina del reclamo/mediazione, non si è dimostrata sufficientemente adeguata a realizzare una decisiva riduzione delle liti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria (13).

Tuttavia, l'interrogativo che ci si pone è se elevare il limite delle controversie reclamabili

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Tributi costituenti risorse tradizionali comunitarie

Il D.L. n. 50/2017 ha previsto l'**esclusione**, dall'ambito di applicazione del **reclamo/mediazione**, dei tributi costituenti **risorse proprie tradizionali comunitarie**. La circolare n. 30/E/2017 ha chiarito che l'esclusione concerne tutte quelle controversie aventi ad oggetto, in particolare, **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 Europea 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.**

di (soli) trentamila euro possa rivelarsi determinante per garantire una maggiore efficacia dello strumento deflativo in parola. Si consideri infatti che, sebbene la *ratio* sottesa alla originaria disciplina normativa del reclamo/mediazione fosse quella di deflazionare il contenzioso con riferimento alle controversie tributarie di "minor valore" (14), se l'intento del legislatore era quello - più volte dichiarato - di realizzare una reale riduzione del contenzioso tributario, la previsione di un limite di valore pari a ventimila euro non si è dimostrata adeguata al conseguimento di

tale obiettivo.

In merito, si condivide l'opinione di coloro che hanno osservato che, sebbene la recente novella legislativa potrà senz'altro contribuire a realizzare "una più efficace deflazione del contenzioso tributario", essa, tuttavia, non potrà rivelarsi realmente "risolutiva" (15). È infatti evidente che la scelta di persistere nella limitazione dell'ambito di operatività dell'istituto alle sole c.d. liti minori non sembra essere del tutto coerente, invero, con la dichiarata

(13) Ed infatti, come risulta da recenti indagini, il numero di controversie tributarie attualmente pendenti sia dinanzi alle Commissioni tributarie, sia dinanzi alla Corte di cassazione, rimane tutt'ora molto elevato. Cfr. C. Dell'Oste, "Cause con il Fisco oltre i 100 miliardi", in *Il Sole - 24 Ore* del 28 febbraio 2017, pag. 3; Id., "Liti con il Fisco, tre incognite sulla sanatoria", in *Il Sole - 24 Ore* del 24 aprile 2017, pag. 3.

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

Si ricorda inoltre che nella Relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 98/2011, si affermava che la nuova disciplina normativa della "mediazione tributaria" - utilizzando un'espressione attecnicamente riferibile ad entrambi gli istituti giuridici (reclamo e mediazione) - "introduce[va] 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 si affermava che tale procedura amministrativa dovesse "ritenersi sostanzialmente finalizzata a

evitare il 'rinvio' ai giudici tributari delle contestazioni che [potevano] 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".

(15) Cfr. M. Lembo, "Nuove modifiche alla mediazione tributaria: quali le evoluzioni ancora possibili?", in *Il fisco*, n. 27/2017, pag. 2638. L'Autrice rileva come sarebbe stata auspicabile un'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto volta a ricomprendere non solo le c.d. liti minori, bensì tutte le controversie, con eliminazione totale dei limiti di valore. Infatti, osserva ancora l'Autrice, "solo ispirandosi a quanto avviene in Paesi quali gli Stati Uniti ed il Canada, eliminando il limite di valore delle controversie mediabili, si consentirebbe l'estensione dell'uso della procedura ad una più vasta tipologia di conflitti, consentendo alla mediazione di operare in una maggiore diversità di controversie, in modo da garantire la possibilità di una definizione concordata delle liti, anche ove particolarmente complesse e di valore notevole".

priorità di "alleggerire" la mole di controversie pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie e alla Suprema Corte, con la conseguenza che, considerata "l'elevata propensione al contenzioso" (16) che caratterizza il sistema tributario nazionale, è ragionevole presumere che l'innalzamento del valore delle liti previsto dalla norma non si dimostrerà decisivo nella realizzazione degli obiettivi del legislatore.

Merita inoltre di essere considerato un profilo che risulta essere stato completamente ignorato dal D.L. n. 50/2017, nonostante le numerose perplessità sorte nel vigore della previgente disciplina, specie a seguito delle modifiche introdotte ad opera del D.Lgs. n. 156/2015. Ai sensi dell'art. 17-bis, comma 4, nella sua più recente formulazione, è previsto che l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e i Monopoli di Stato siano 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; diversamente, con riferimento agli altri enti impositori, tale disposizione si applica solo qualora risulti compatibile con la struttura organizzativa propria dell'ente considerato. Sebbene la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015 abbia espressamente dichiarato come la scelta operata risultasse coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali ed evitasse di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo, una previsione di tal genere è senz'altro suscettibile di sacrificare "l'esigenza di terzietà della parte contribuente" (17). Ciononostante, coerentemente all'impostazione legislativa adottata in passato, anche in occasione dell'approvazione del D.L. n. 50/2017 il legislatore non ha ritenuto necessario effet-

tuare alcun intervento sul tema, in tal modo confermando la sempre sostenuta differenza esistente tra l'istituto della mediazione di natura civilistica, ove la figura del mediatore è soggetto terzo rispetto alle parti coinvolte, e il reclamo/mediazione disciplinato dall'art. 17-bis. Tale distinzione si fonda principalmente sulla circostanza che il procedimento di mediazione civile di cui al D.Lgs. n. 28/2010 è stato introdotto nel nostro ordinamento in attuazione della Direttiva europea 2008/52/CE, il cui art. 1, par. 2 ha espressamente escluso le liti tributarie dal proprio campo di applicazione sul presupposto dell'indisponibilità del tributo, profilo, questo, contrapposto al carattere disponibile dei diritti soggettivi oggetto della mediazione civile.

Tale circostanza sembrerebbe peraltro confermata dalle parole espresse dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 38 del 15 febbraio 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 pregiudiziale 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" (18).

(16) Cfr. M. Conigliaro, "Mediazione tributaria senza pace: cresce di importanza, ma è ancora orfana del mediatore", in *il fisco*, n. 23/2017, pag. 2241, la quale si è sempre mostrata critica riguardo alle modalità di attuazione dell'intento deflativo perseguito dal legislatore italiano attraverso l'istituto del reclamo/mediazione, affermando come quella della mediazione tributaria fosse una "riforma a metà", auspicando che l'originario limite di ventimila euro venisse superato.

(17) Cfr. M. Conigliaro, "Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera", in *il fisco*, n. 42/2015, pag. 4020. Ritiene "semplicemente insensata" e

improvvida la previsione normativa, recata dal D.Lgs. n. 156/2015, anche C. Glendi, *Il reclamo e la mediazione*, cit., pag. 176.

(18) Di contrario avviso rispetto all'impostazione adottata dal legislatore: B. Santacroce - L. Lodoli, "Legittimità del reclamo-mediazione, ma con terzietà dell'organo mediatore ancora 'a rischio' per i tributi locali", in *il fisco*, n. 15/2017, pag. 1442; F. Rasi, "Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale", in *Rass. trib.*, n. 1/2017, pag. 48 ss.; A. Carinci, "La mediazione funziona solo con un arbitro terzo", in *Il Sole - 24 Ore* del 19 aprile 2017.

Considerazioni conclusive

Le recenti modifiche apportate al reclamo/mediazione non hanno, in realtà, determinato particolari stravolgimenti rispetto alla precedente formulazione della norma (19).

Invero, la circolare in commento si limita ad effettuare alcune brevi osservazioni rispetto alle novità introdotte, senza evidenziare alcun profilo particolarmente controverso in merito al quale fornire un'interpretazione chiarificatrice. Si è ritenuto tuttavia opportuno cogliere l'occasione offerta dal predetto documento di prassi per dedicare nuovamente alcune riflessioni su quegli aspetti del reclamo/mediazione

che, nonostante i molteplici interventi legislativi che si sono succeduti negli anni e malgrado le "rassicurazioni" della Consulta in merito alla legittimità costituzionale dell'istituto, continuano a rivelarsi fonte di dubbi e incertezze, suscettibili di comprometterne la piena efficacia.

Alla luce di quanto sin qui argomentato, è ragionevole presumere che il percorso evolutivo dell'istituto non sia ancora giunto a compimento, permanendo tutt'ora alcune criticità che, con tutta probabilità, indurranno il legislatore ad apportare, in futuro, ulteriori "correttivi" alla disciplina attualmente vigente.

(19) Ovvero quella risultante a seguito delle modifiche introdotte con D.Lgs. n. 156/2015 e salva, ovviamente, la parte in

cui si è previsto l'innalzamento del valore delle liti reclamabili a cinquantamila euro.

