

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

**L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento**in *Corriere tributario*, 2017, fasc. 21, pagg. 1639-1645  
(Bibliografia: a pie' di pagina o nel corpo del testo)

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

Inserito nel D.Lgs. n. 546/1992 ad opera del D.L. n. 98/2011, l'art. 17-bis prevedeva, in origine, la proposizione, in via obbligatoria e a pena d'invalidità del ricorso, di un previo reclamo che, diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo, poteva contenere anche una proposta di mediazione. Il testo attuale della norma si discosta, sotto molteplici aspetti, dalla sua prima formulazione, essendo il risultato di una profonda trasformazione che gli istituti del reclamo e della mediazione tributari 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. Ciononostante, non possono ancora ritenersi completamente superate, nemmeno a seguito delle novità recate dalla Manovra correttiva 2017 (D.L. n. 50/2017), tutte le perplessità ed incertezze che, nel tempo, hanno accompagnato l'evoluzione di tali istituti. [abstract tratto dalla rivista]

**Sommario:** Criticità dell'originaria disciplina del reclamo/mediazione e primi interventi correttivi. - I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria. - La Manovra correttiva 2017 interviene ancora sulla mediazione.

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

d.l. 6 luglio 2011, n. 98 [ ---&gt; testo]

d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 [ ---&gt; testo]

l. 27 dicembre 2013, n. 147 [ ---&gt; testo]

&gt;&gt;&gt;Document delivery via:

&gt;&gt;&gt;Cerca su:



Google scholar

**Come citare il contributo in una bibliografia:****Stile APA:**Corasaniti, G. (2017). L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento. *Corriere tributario*, (21), 1639-1645.**Stile MLA:**Corasaniti, Giuseppe. "L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento." *Corriere tributario* 21 (2017): 1639-1645. Print.**Stile DoGi:**G. Corasaniti. *L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento*, in *Corriere tributario*, 2017, 21, pp. 1639-1645.



# L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento

di Giuseppe Corasaniti (\*)

Inserito nel D.Lgs. n. 546/1992 ad opera del D.L. n. 98/2011, 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. Il testo attuale della norma si discosta, sotto molteplici aspetti, dalla sua prima formulazione, essendo il risultato di una profonda **trasformazione** che gli istituti del **reclamo** e della **mediazione** tributari 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. Ciononostante, non possono ancora ritenersi completamente superate, nemmeno a seguito delle novità recate dalla **Manovra correttiva 2017** (D.L. n. 50/2017), tutte le perplessità ed incertezze che, nel tempo, hanno accompagnato l'evoluzione di tali istituti.

Secondo quanto si leggeva nella Relazione di accompagnamento al D.L. n. 98/2011 (1), che ha introdotto nell'ordinamento tributario gli istituti del reclamo e della mediazione, il primario obiettivo perseguito dal legislatore attraverso la formulazione del nuovo art. 17-bis consisteva nel predisporre un "efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso". La norma evocava, nel lessico della rubrica, la mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie in materia civile (D.Lgs. n. 28/2010), che ha anticipato di qualche mese l'introduzione dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, ed è stata introdotta 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. Sebbene potesse individuarsi un comune tratto di fondo tra i due istituti che riverberava, seppur con sfumature diverse, sugli effetti della proposizione del ricorso senza previa presentazione del reclamo, la differenza

strutturale tra gli stessi non consentiva una lettura sinottica delle relative discipline. Tale circostanza sembra peraltro confermata dalle parole espresse dalla Corte costituzionale con una recente ordinanza (2), nella quale, 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 2008/52/CE del 21 maggio 2008 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 pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità".

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

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 111/2011.

(2) Cfr. Corte cost., ord. n. 38 del 15 febbraio 2017.

### Criticità dell'originaria disciplina del reclamo/ mediazione e primi interventi correttivi

L'originaria formulazione dell'art. 17-bis contemplava, per coloro che fossero intenzionati a proporre ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria, un preventivo obbligo di presentazione, alla medesima Agenzia delle entrate che aveva emanato l'atto in contestazione, di un reclamo, che avrebbe potuto contenere, altresì, un'eventuale proposta di mediazione. Tale obbligo, previsto per le controversie di valore inferiore a ventimila euro relative ai soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, e salve le eccezioni specificamente individuate dalla norma stessa, rappresentava condizione di ammissibilità del ricorso. Proprio in ragione del fatto che la procedura di reclamo contemplata dall'originario art. 17-bis era obbligatoria ed il suo mancato esperimento determinava l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, non è mancato chi, in dottrina (3), ha presto sollevato dubbi di legittimità costituzionale dell'istituto, specie sotto il profilo della possibile lesione del diritto di difesa "sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di 'giurisdizione condizionata'". In effetti, i sospetti profili di illegittimità dell'originario art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, 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. (4).

Nelle more del giudizio di costituzionalità della norma, tuttavia, il legislatore è prontamente intervenuto sulla materia adottando alcune

modifiche volte, essenzialmente, "a 'mettere in 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 (5). In particolare, le più rilevanti novità introdotte dall'art. 1, comma 611, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 hanno riguardato, senza dubbio, la sostituzione del 2° comma dell'art. 17-bis, dal cui testo è stata espunta 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. Di notevole importanza, inoltre, il neo-introdotto comma 9-bis dell'art. 17-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.

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 rimettenti hanno anzitutto ravvisato profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, comma 2, rispetto agli artt. 3, 24 e 113 Cost., sulla base della considerazione per cui la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per omessa presentazione del recla-

(3) Cfr. G. Marini, "Profili costituzionali del reclamo e della mediazione", in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, pag. 853 ss.; A. Giovannini, "Questioni costituzionali sul reclamo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 2013, pag. 313 ss. Sul punto cfr. anche G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, pag. 123 ss. In dottrina si veda anche A. Carinci, "Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo", in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 2877; Id., "Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso", *ivi*, 2013, pag. 2460.

(4) Cfr. Comm. trib. prov. di Perugia, 7 febbraio 2013;

Comm. trib. prov. di Campobasso, 17 aprile 2013; Comm. trib. prov. di Benevento, 18 aprile 2013; Comm. trib. prov. di 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 c.d. Mediazione tributaria 'ancien régime'", in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 469 ss.

(5) Più di recente cfr. il commento di G. Corasaniti all'art. 17-bis, in C. Consolo - C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, CEDAM, 2017, in corso di pubblicazione.

mo, 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. I giudici rimettenti, inoltre, hanno 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. 546/1992, 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, infine, le Commissioni 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.

Sebbene la maggior parte delle censure rimesse all'esame della Consulta non abbia potuto essere esaminata, perlomeno per ragioni procedurali, la Corte ha tuttavia ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'originario art. 17-bis, comma 2, in riferimento all'art. 24 Cost., sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso (6). Coerentemente con la sua consolidata giurisprudenza, la Corte ha infatti 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" (7), "deve con-

tenere l'onere nella misura meno gravosa possibile" (8), 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 (9). Pertanto, la sanzione dell'inammissibilità del ricorso (prevista dall'originario comma 2 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. (10).

### 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 la Legge n. 147/2013, nonché a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, comma 2, ha di recente conosciuto un'ulteriore e significativa evoluzione che ha condotto ad una riformulazione della norma. Il nuovo testo dell'art. 17-bis, come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. l), D.Lgs. n. 156/2015, 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 (11).

Nel dettaglio, il legislatore ha scelto di confermare l'impostazione adottata in sede di prima revisione dell'art. 17-bis, senza riproporre l'origina-

(6) Cfr. C. Glendi, "La Consulta chiude i conti con la c.d. Mediazione tributaria 'ancien régime'", cit., pag. 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"; G. Corasaniti, "Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2014, pag. 467 ss.; F. Rasi, "Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte costituzionale?", *ivi*, n. 3/2014, pag. 550; A. Marinello, "Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata", *ivi*, n. 4/2014, pag. 628 ss.

(7) Cfr. sent. n. 154/1992; analogamente, sent. nn. 360/1994, 406/1993, 530/1989.

(8) Cfr. sent. nn. 233/1996 e 56/1995.

(9) Cfr. sent. n. 113/1997.

(10) Si segnala inoltre che, con ordinanza depositata il 29 luglio 2014, anche la Comm. trib. prov. 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, la Corte costituzionale si è pronunciata solo di recente, con l'ordinanza 15 febbraio 2017, n. 38, dichiarando tut-

te 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 remissione pronunciata dalla Comm. trib. prov. di Milano, è intervenuta la sentenza n. 98/2014 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, poi, alle ulteriori questioni di legittimità costituzionale sollevate con l'ordinanza di remissione 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 del 2014.

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

ria 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 conferma dunque, 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. Ne consegue che la proposizione dell'impugnazione produce oggi, nelle controversie

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Reclamo/mediazione tributaria

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 conferma che il ricorso giurisdizionale 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. Ne consegue che 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.

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 (13). Peraltro chi scrive ha sempre 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" (14) ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe assimilare il reclamo (nella sua veste amministrativa) al ricorso amministrativo in opposi-

zione, 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" (15).

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

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

(14) Cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 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 Legge n. 4/1929, 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'entrata"; 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. 602/1973, 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. 546/1992. Difatti, ad avviso della citata dottrina, il reclamo si risolverebbe "in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la 'mediazione' rappresenta un sostanziale surrogato). Nella sua disciplina, possono però anche ravvisarsi aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali amministrativi laddove si afferma che la gestione dei 'reclami' in questione deve essere rimessa ad 'apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili' (anche se, allo stato, tali 'strutture' sono state identificate negli Uffici legali interni degli stessi Uffici che hanno emanato gli atti impugnati; e quindi in strutture prive di reale autonomia decisionale)".

(15) Cfr. A. Giovannini, "Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 54

Con riferimento, invece, alla natura giuridica (processuale) del reclamo, chi scrive da tempo sostiene 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 (16).

Tale circostanza, che attualmente risulta avvalorata dall'odierna formulazione dell'art. 17-bis (17), avrebbe trovato conferma, anche prima della citata modifica normativa, anzitutto nella circostanza che (ai sensi del citato art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 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)" (18), ossia la domanda rivolta al giudice e le ragioni che la sorreggono; a tale contenuto (necessario) del reclamo/ricorso giurisdizionale "si può aggiungere", quale unico elemento "estraneo" rispetto al contenuto tipico del ricorso giurisdizionale, l'istanza amministrativa

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Effetti del reclamo

Il reclamo, 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**.

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 qua-

lificazione 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 (19).

Difatti, è indubbio che la proposizione del reclamo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria - da effettuarsi mediante notificazione ex artt. 17-bis, comma 6 e 20, D.Lgs. n. 546/1992 - 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 ricor-

ss.; Id., "Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, pag. 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. 546/1992) "non si distingue, nella sostanza strutturale, dai modelli, storicamente accreditati, or ora sommaria-

mente 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".

(16) Sul punto G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., pag. 4.

(17) Come modificato dal D.Lgs. n. 156/2015.

(18) Cfr. F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, pag. 150.

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

so giurisdizionale e non certamente al reclamo quale istanza amministrativa (rivolta all'Amministrazione finanziaria) di riesame dell'atto impositivo. Pare a chi scrive 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. 546/1992) ed alcuna deroga a tale regola è stata introdotta (neppure in modo implicito) dal citato art. 17-*bis*, nel senso che in tale ultima disposizione non è rinvenibile alcun appiglio normativo che permetta di imputare tale effetto giuridico direttamente alla proposizione del reclamo nella sua "veste amministrativa" (20).

Autorevole dottrina ha sottolineato, al riguardo, "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 (21).

Sotto il profilo soggettivo, è importante sottolineare come la novella del 2015 abbia decisamente esteso l'ambito di applicazione del reclamo/mediazione. 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, ovvero Equitalia, e dei concessionari della riscossione, per quanto riguarda gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia. 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 di accompagnamento al Decreto di riforma, "la *ratio* sottesa all'estensione del re-

clamo 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, purché sia rispettato il limite di valore di ventimila euro. Tuttavia, mentre il comma 4 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" (22). In merito, la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015 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" (23) 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

(20) Autorevole dottrina nel contributo, A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, cit., pag. 324 ss. ha testualmente affermato (in specie pagg. 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., pag. 6, nota 9.

(21) 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*, IPSOA, 2016, pag. 175.

(22) Cfr. M. Conigliaro, "Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera", in *il fisco*, 2015, pag. 42.

(23) Cfr. M. Conigliaro, "Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria", cit., pag. 42. Ritiene "semplicemente insensata" e improvvida tale nuova previsione normativa anche C. Glendi, "Il reclamo e la mediazione", cit., pag. 176.

emesso in precedenza, piuttosto che di mediazione.

### La Manovra correttiva 2017 interviene ancora sulla mediazione

La stratificazione normativa che ha interessato l'art. 17-bis e i contenuti non del tutto soddisfacenti della sentenza n. 98/2014 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.

La novella del 2015, se ha senza dubbio introdotto alcune novità di pregio, non pare, però, 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, comma 2. E infatti, come sottolineato da Autorevole dottrina (24), 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

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### Innalzamento del valore delle liti reclamabili

Il D.L. n. 50/2017, perseguendo l'obiettivo di ridurre quanto più possibile il processo tributario, ha innalzato il valore delle liti reclamabili, portandolo da ventimila a **cinquantamila euro**. Il Decreto, inoltre, ha esteso anche ai **rappresentanti dell'agente della riscossione** che concludono accordi di **mediazione** l'applicabilità dell'art. 29, comma 7, D.L. n. 78/2010, che limita la **responsabilità per danno erariale** alle sole ipotesi di **dolo**. Le nuove disposizioni saranno applicabili per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

bloccarlo o comunque ritardarlo, costringendo le parti tutte a soggiacervi e così fermandone il naturale *iter* progressivo".

Nemmeno la Manovra correttiva adottata dal Governo con D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (25), intervenuta ancora una volta sul dettato dell'art. 17-bis, pare aver affrontato i profili più critici (e criticati) della nuova disciplina del reclamo. L'art. 10, D.L. n. 50/2017, 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. 156/2015. La Manovra, inoltre, è intervenuta estendendo anche ai rappresentanti dell'agente della riscossione che concludono accordi di mediazione l'applicabilità dell'art. 29, comma 7, D.L. n. 78/2010 (26), che 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, possono senz'altro essere accolte con favore, specie per quanto riguarda il proposito di risolvere preventivamente, in via amministrativa, i conflitti tra Fisco e contribuente. 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, esigenza che, invece, si continua a sacrificare.

(24) Cfr. C. Glendi, "Il reclamo e la mediazione", cit., pag. 182.

(25) Al momento di andare in stampa non ancora convertito in legge.

to in legge.

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

