

**IL DIRITTO TRIBUTARIO**

COORDINATO DA

**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

*dell'Università di Genova*

**Serie I**

**Volume CXXXVI**

# LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

a cura di  
**CESARE GLENDI**

*con i contributi di*

Stefano Solimano, Antonio Albanese, Augusto Chizzini, Cesare Glendi,  
Marco Miccinesi, Maurizio Logozzo, Giuseppe Corasaniti,  
Francesco Pistolesi, Antonio Lovisolo, Paolo de' Capitani di Vimercate,  
Franco Randazzo, Marino Marinelli, Caterina Corrado Oliva

*e con gli interventi di*

Davide Corrado, Francesco Dian, Francesca Fassò, Adriano  
Fazio, Alessandro Gaggero, Giuseppe Giangrande, Graziella Glendi,  
Filippo Gualco, Lucrezia Laigueglia, Damiano Peruzza,  
Andrea Quattrocchi, Paolo Stizza, Stefano Zagà



**Wolters Kluwer**

**CEDAM**

## INDICE SOMMARIO

<i>Presentazione</i> .....	Pag.	V
----------------------------	------	---

### PARTE PRIMA

#### SALUTI ISTITUZIONALI E INTRODUZIONE AI LAVORI

### PARTE SECONDA

#### I PROFILI SOSTANZIALI E LA CORNICE ISTITUZIONALE DELLA RIFORMA

#### PROLEGOMENI MODERATIVI

*Marco Miccinesi*

#### LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE DA PARTE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

*Logozzo Maurizio*

1. Premessa.....	Pag.	17
2. Origine, natura giuridica e <i>ratio</i> della scusante dell'obiettiva incertezza della norma tributaria.....	»	18
3. Nozione e ambito di applicazione dell'esimente .....	»	22
4. Le cause sintomatiche dell'obiettiva incertezza della norma tributaria.....	»	28
5. Sulla disapplicazione "d'ufficio" delle sanzioni amministrative da parte del giudice tributario.....	»	31
6. Conclusione.....	»	36

#### LA MEDIAZIONE E LA CONCILIAZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*Giuseppe Corasaniti*

1. Gli istituti del reclamo e della mediazione nell'attuale disciplina del processo tributario.....	Pag.	39
2. Brevi cenni sulla natura giuridica del reclamo.....	»	42

3. Brevi cenni sulla natura giuridica della mediazione .....	»	47
4. La conciliazione nell'attuale disciplina del processo tributario .....	»	53
5. La "mediazione" nel progetto di "Codice della Giustizia tributaria" a cura del prof. Glendi: la "conciliazione preliminare delle liti minori" e il raffronto con gli attuali istituti della mediazione e della conciliazione giudiziale.....	»	65
6. Ulteriori propositi di intervento.....	»	74
7. Un possibile meccanismo alternativo (ovvero equivalente) al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti tributarie a carattere estimativo.....	»	78
8. La "mediazione" nella proposta n. 2283 di disegno di legge delega di iniziativa parlamentare.....	»	82

L'IMPATTO DELLE NORME, DELLA GIURISPRUDENZA  
E DELLE GIURISDIZIONI SOVRANAZIONALI  
SUL PROCESSO TRIBUTARIO

*Francesco Pistolesi*

1. Il processo tributario e le giurisdizioni sovranazionali .....	Pag.	85
2. L'impatto del diritto e della giurisprudenza sovranazionali sul processo tributario .....	»	89

"OSSERVAZIONI CRITICHE IN MERITO AI PIÙ RECENTI  
PROGETTI DI RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA" E AI  
SOPRAVVENUTI RISCHI DI UNA SUA INVOLUZIONE

*Antonio Lovisolo*

Introduzione.....	Pag.	95
-------------------	------	----

I

PROFILI "EVOLUTIVI" DELLA DISCIPLINA  
DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. La riforma del 1972 e del 1992 e i recenti Progetti di riforma: in particolare il c.d. "Codice della giustizia tributaria" .....	Pag.	96
2. I Progetti di riforma del 2018-2019. Loro elementi comuni: profili critici e necessità di approfondimento .....	»	98

3. Il Progetto Giustizia tributaria") suoi

4. Profili "invocondendo che  
5. Conclusione..

LE DIN

L'ESTI

1. Introduzione  
2. Le diverse te della cancella  
3. Critiche alla l'ipotesi dell'  
4. La teoria de sprudenza di  
5. La tesi della  
6. La tesi seco la necessità contendere..  
7. La cessazion in grado di tu tutte le parti  
8. L'art. 28, co quinquennal

3. Il Progetto Glendi-La Bruna (c.d. "Codice della giustizia tributaria") suoi profili di apprezzamento e suoi profili critici.... » 101

II

LA "INVOLUZIONE"

4. Profili "involutivi" recentemente manifestati sia *de jure condendo* che *de lege lata* ..... Pag. 107  
 5. Conclusione..... » 113

PARTE TERZA

LE DINAMICHE PROCESSUALI DELLA RIFORMA

PROLEGOMENI MODERATIVI

*Cesare Glendi*

L'ESTINZIONE DEGLI ENTI E LA SUCCESSIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*Paolo De' Capitani Di Vimercate*

1. Introduzione..... Pag. 121  
 2. Le diverse teorie a confronto. La teoria della cancellazione della cancellazione ..... » 123  
 3. Critiche alla teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo ..... » 126  
 4. La teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità ..... » 129  
 5. La tesi della successione a titolo particolare ..... » 134  
 6. La tesi secondo cui dall'estinzione della società consegue la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere..... » 136  
 7. La cessazione della materia del contendere quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte..... » 139  
 8. L'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, e la sopravvivenza quinquennale della società per gli atti di "contenzioso" ..... » 146

..... » 47  
 ocesso  
 ..... » 53  
 zia tri-  
 relimi-  
 i della  
 ..... » 65  
 ..... » 74  
 nte) al  
 liti tri-  
 ..... » 78  
 i legge  
 ..... » 82

RUDENZA  
 NALI

..... Pag. 85  
 zionali  
 ..... » 89

RECENTI  
 UTARIA" E AI  
 UZIONE

..... Pag. 95

INA

orma:  
 ..... Pag. 96  
 muni:  
 ..... » 98

EFFETTI SOSTANZIALI DELL'ESTINZIONE DEL PROCESSO  
TRIBUTARIO PER INATTIVITÀ DELLE PARTI

*Franco Randazzo*

1. Premessa.....	Pag. 155
2. Elementi comuni, sul piano degli effetti, dell'estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso oppure per inattività delle parti .....	» 156
3. (Segue) ... ed elementi di differenziazione .....	» 159
4. Estinzione del giudizio per cessata materia del contendere..	» 160
5. Effetti sostanziali dell'estinzione del processo per inattività delle parti: il perimetro delle relative problematiche .....	» 163
6. Effetti dell'estinzione del processo per inattività delle parti e nuovo esercizio dell'azione, nel confronto tra processo civile e processo tributario. Con riferimento all'impugnazione di provvedimenti impositivi.....	» 163
7. (Segue) Il termine per la riscossione delle somme dovute a seguito dell'estinzione del processo .....	» 167
8. Effetti dell'estinzione del processo per inattività delle parti e nuovo esercizio dell'azione nelle liti da rimborso.....	» 171

IL GIUDIZIO DAVANTI ALLA SUPREMA CORTE QUALE TERZO  
GRADO DI UN PROCESSO TRIBUTARIO UNITARIAMENTE  
CONSIDERATO NEL PROGETTO DI UN "CODICE DELLA  
GIUSTIZIA TRIBUTARIA" (BREVI E SPARSE NOTE)

*Marino Marinelli*

1. Premessa.....	Pag. 177
2. Il giudizio in cassazione come snodo cruciale nello studio e nella pratica del processo tributario.....	» 177
3. Il giudizio apicale come "terzo grado" (molto) <i>sui generis</i> nella recente giurisprudenza della Cassazione.....	» 178
4. Le linee portanti del progetto in tema di Cassazione tributaria (e qualche - breve e sconsolata - riflessione sul modo attuale di concepire i precetti processuali).....	» 179

LA CIRCC  
TRII

1. Premessa. Da C
2. La interscambie ed anzi è voluta
3. (Segue) L'incor prove atipiche c cesso.....
4. La "minor effic Una ipocrisia c della nozione d mento raggiunti
5. Le prove da altri torie del proces
6. (Segue) Le pro processo tributa
7. Il libero e auton
8. Conclusioni: la nomia di valuta versine" .....

LE COMPLEI

LA REDUCTIO  
NUOVO

1. La raggiunta un
2. Il codice della g zione dell'unità
3. L'unità nella go anche formale..
4. L'unità dogmat processo.....
4.1. Le ricost ricerca di

LA CIRCOLAZIONE DELLA PROVA TRA PROCESSO  
TRIBUTARIO E PROCESSI CONTERMINI

*Caterina Corrado Oliva*

1. Premessa. Da Carnelutti alle "traversine" ferroviarie.....	Pag. 187
2. La interscambiabilità delle prove tra i processi non è vietata ed anzi è voluta dal legislatore, anche tributario .....	» 189
3. (Segue) L'inconferente problema della ammissibilità delle prove atipiche con riguardo alle prove raccolte in altro processo.....	» 192
4. La "minor efficacia probatoria" della prova che trasmigra. Una ipocrisia della giurisprudenza, frutto della ambiguità della nozione di prova, tra mezzo di conoscenza e convincimento raggiunto.....	» 195
5. Le prove da altri processi declinate secondo le regole probatorie del processo tributario .....	» 198
6. (Segue) Le prove testimoniali raccolte in altri processi nel processo tributario non divengono "meri indizi" per essere legittime ex art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992.....	» 202
7. Il libero e autonomo convincimento, baluardo o paravento?....	» 206
8. Conclusioni: la circolazione della prova nella rigorosa autonomia di valutazione e giudizio. Il doppio binario e le "traversine".....	» 209

PARTE QUARTA

LE COMPLEMENTARIETÀ NECESSARIE DELLA RIFORMA

LA REDUCTIO AD UNUM QUALE STIGMA FONDATIVO DEL  
NUOVO CODICE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

*Davide Corrado*

1. La raggiunta unità funzionale e strutturale.....	Pag. 213
2. Il codice della giustizia tributaria: un seme per la formalizzazione dell'unità giurisdizionale a livello costituzionale.....	» 215
3. L'unità nella governabilità e l'obiettivo del "giusto processo" anche formale.....	» 217
4. L'unità dogmatica all'insegna della natura costitutiva del processo.....	» 220
4.1. Le ricostruzioni dogmatiche impegnate nella lunga ricerca dell'oggetto del processo tributario.....	» 220

- 4.2. L'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 come base per l'affermarsi della teoria costitutiva pur nel sincretismo della giurisprudenza di legittimità ..... » 224
- 4.3. La sancita costitutività del processo tributario nel nuovo codice della giustizia tributaria ..... » 227
5. L'unità disciplinare e la riflessione sull'opportunità di un codice nell'età della decodificazione ..... » 229

#### LEMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IN SEDE CONTENZIOSA

*Francesco Dian*

1. Introduzione ..... Pag. 233
2. L'intervento delle Sezioni Unite: la sentenza 20 giugno 2016, n. 13378 ..... » 234
3. La novella legislativa di cui all'art. 5, d.l. n. 193 del 2016, conv. in legge n. 225 del 2016 ..... » 235
4. Portata del principio e riflessi sul processo tributario ..... » 236
5. Conclusioni ..... » 240

#### IL RAPPORTO TRA IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA E LA TUTELA CAUTELARE "PRO FISCO": PROFILI DI CRITICITÀ E SPUNTI RICOSTRUTTIVI

*Francesca Fassò*

1. Premessa ..... Pag. 241
2. Il riconoscimento dell'immediata esecutività delle sentenze tributarie ed i "riflessi" sulla disciplina del giudizio di ottemperanza ..... » 242
3. Brevi considerazioni in merito alla novellata disciplina della tutela cautelare: in particolare, il riconoscimento dell'inibitoria in favore dell'Amministrazione finanziaria ..... » 247
4. Giudizio di ottemperanza e tutela cautelare "pro Fisco": assenza di coordinamento, incertezza normativa e profili di criticità ..... » 252
5. Osservazioni conclusive ..... » 257

#### LA TUTELA CONTRO IL PROCESSO STATISTICO

1. Le interazioni  
dimento/proc
2. La giurisprud  
elementi istru  
ture con poch
3. La giurisprud  
cedimentali e
4. Osservazioni c

#### IL PRINCIPIO CON LE SAN DELLA RIFORMA OF

1. Premessa.....
2. Il principio di  
in quella euro
3. La disapplica  
recenti affron  
mità.....
4. Le ragioni ch  
Rw in quanto  
sancito a livell
5. Conclusioni ..

#### PROFILI DI CF DELLA P

1. Premesse in c  
giurisdizione

LA TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DEL  
CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A PROCEDIMENTI/  
PROCESSI (TRIBUTARIO E PENALE) PARALLELI:  
STATO DELL'ARTE DELLA GIURISPRUDENZA  
EUROPEA E NUOVE PROSPETTIVE

*Adriano Fazio*

- |  |          |
|--|----------|
| 1. Le interazioni tra procedimento/processo tributario e procedimento/processo penale.....   | Pag. 259 |
| 2. La giurisprudenza interna sulla legittimità del "travaso" di elementi istruttori da un procedimento all'altro: molte aperture con poche garanzie (per i contribuenti) ..... | » 263    |
| 3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE: garanzie procedurali e limiti alla circolazione della prova .....  | » 266    |
| 4. Osservazioni conclusive.....  | » 275    |

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ E LA COMPATIBILITÀ  
CON LE SANZIONI RW: NECESSARIA LA DISAPPLICAZIONE  
DELLA NORMATIVA INTERNA IN ATTESA DI UNA  
RIFORMA ORGANICA DELLA DISCIPLINA SANZIONATORIA  
SUL MONITORAGGIO FISCALE

*Alessandro Gaggero*

- |  |          |
|--|----------|
| 1. Premessa.....   | Pag. 277 |
| 2. Il principio di proporzionalità nella giurisprudenza tedesca e in quella europea.....   | » 280    |
| 3. La disapplicazione delle sanzioni tributarie in alcuni casi recenti affrontati dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.....                         | » 287    |
| 4. Le ragioni che giustificano la disapplicazione delle sanzioni Rw in quanto in contrasto con il principio di proporzionalità sancito a livello europeo ..... | » 290    |
| 5. Conclusioni .....   | » 294    |

PROFILI DI CRITICITÀ (ED EVENTUALI RIMEDI) NELL'AMBITO  
DELLA PROCEDURA DI ESECUZIONE ESATTORIALE

*Giuseppe Giangrande*

- |  |          |
|--|----------|
| 1. Premesse in ordine al rapporto tra esecuzione esattoriale e giurisdizione tributaria..... | Pag. 297 |
|--|----------|

l'affer-  
o della  
..... » 224  
cio nel  
..... » 227  
di un  
..... » 229

IONE  
..... Pag. 233  
o 2016,  
» 234  
2016,  
» 235  
..... » 236  
..... » 240

PERANZA  
PROFILI  
IVI  
..... Pag. 241  
nienze  
ottem-  
..... » 242  
a della  
bitoria  
..... » 247  
Fisco":  
ofili di  
..... » 252  
..... » 257



- |   |   |     |
|---|---|-----|
| 2. L'opposizione all'esecuzione tributaria "a valle" della cartella di pagamento.....         | » | 300 |
| 3. Il diritto al contraddittorio e la "controversa" estendibilità all'esecuzione forzata..... | » | 305 |
| 4. Questioni aperte e riflessioni conclusive.....   | » | 309 |

TERMINI DI DECADENZA PER L'ESERCIZIO  
DELL'ATTIVITÀ IMPOSITIVA TRA ESIGENZE  
NORMATIVE DI ACCELERAZIONE E SCONFINAMENTI  
ERMENEUTICI IN VIA GIURISPRUDENZIALE

*Graziella Glendi*

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| 1. Cenni sull'evoluzione normativa in favore dell'individuazione di termini decadenziali per l'esercizio dell'attività impositiva.....   | Pag. | 313 |
| 2. Rilevanza sistematica della sentenza della Corte costituzionale n. 208 del 2005 e degli ulteriori interventi del legislatore in favore della decadenza fino all'accorpamento delle fasi di accertamento e di notifica del titolo esecutivo..... | »    | 316 |
| 3. Termini di decadenza.....   | »    | 321 |
| 4. Il dato normativo e le relative problematiche.....  | »    | 324 |
| 5. Termine per la notifica della cartella di pagamento a seguito di accertamento non impugnato per le imposte erariali indirette.....  | »    | 325 |
| 6. Termine per la notifica della cartella di pagamento o dell'ingiunzione fiscale a seguito di giudicato sull'impugnazione dell'atto di accertamento.....  | »    | 334 |
| 7. Termine per la notifica della cartella di pagamento o dell'ingiunzione fiscale a seguito di estinzione del processo sull'impugnazione dell'atto di accertamento.....  | »    | 336 |
| 8. Considerazioni conclusive.....  | »    | 349 |

LA NUOVA PROCEDURA DI DISPUTE RESOLUTION  
INTRODOTTA DALLA DIRETTIVA 2017/1852/UE

*Filippo Gualco*

- |   |      |     |
|---|------|-----|
| 1. Introduzione.....  | Pag. | 351 |
| 2. L'oggetto e l'ambito di applicazione della Direttiva 2017/1852/UE.....                     | »    | 352 |
| 3. Le diverse fasi del procedimento di risoluzione delle controversie in materie fiscali..... | »    | 354 |

- |                        |
|------------------------|
| 4. La Direttiva e..... |
| 5. Conclusioni.....    |

LA  
DELLI  
DELI

- |  |
|--|
| 1. Premessa.....                       |
| 2. Quadro normativo.....               |
| 3. L'approdo dell'interpretazione..... |
| 4. La pronuncia n. 30008.....          |
| 5. Il caso ancora.....                 |
| 6. Conclusioni.....                    |

LE MI

- |   |
|---|
| 1. Il bilanciamento del contribuente.....       |
| 2. Sulle misure cautelative del 2018.....       |
| 3. Sulla labile tutela tributativa diversi..... |
| 3.1. La riscossione.....                        |
| 3.2. La sospensione.....                        |
| 4. Sul rapporto tra tutela cautelativa.....     |

LA TUTEL  
RECUPERO  
TRA SISTE

- |   |
|---|
| 1. La procedura cautelativa l. n. 234 del 2003..... |
|---|

- 4. La Direttiva e il diritto nazionale..... » 361
- 5. Conclusioni ..... » 362

LA DIFESA IN GIUDIZIO DELL'AGENZIA  
DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE "ALLA LUCE"  
DELL'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE

*Lucrezia Laigueglia*

- 1. Premessa..... Pag. 365
- 2. Quadro normativo ..... » 366
- 3. L'approdo della questione alle Sezioni Unite e l'intervento di interpretazione autentica da parte del legislatore..... » 368
- 4. La pronuncia delle Sezioni Unite, 19 novembre 2019, n. 30008..... » 371
- 5. Il caso ancora irrisolto delle Commissioni tributarie..... » 373
- 6. Conclusioni ..... » 375

LE MISURE CAUTELARI A FAVORE DEL FISCO  
NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*Damiano Peruzza*

- 1. Il bilanciamento tra funzione cautelare del Fisco e tutela del contribuente..... Pag. 377
- 2. Sulle misure cautelari processuali a seguito del d.l n. 119 del 2018..... » 378
- 3. Sulla labile tutela avverso i provvedimenti cautelari amministrativi diversi da quelli previsti dal d.lgs. n. 472 del 1997.... » 382
  - 3.1. La riscossione straordinaria ..... » 382
  - 3.2. La sospensione dei rimborsi ..... » 384
- 4. Sul rapporto tra il processo "cautelare" e il processo sull'atto cautelato ..... » 387

LA TUTELA GIURISDIZIONALE AVVERSO GLI ATTI DI  
RECUPERO DI AIUTI DI STATO DI NATURA TRIBUTARIA  
TRA SISTEMA ATTUALE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

*Andrea Quattrocchi*

- 1. La procedura di recupero degli aiuti di Stato di cui all'art. 48, l. n. 234 del 2012..... Pag. 391

- |  |   |     |
|--|---|-----|
| 2. La giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.....  | » | 396 |
| 3. (Segue): problematici risvolti applicativi.....   | » | 401 |
| 4. Atti di recupero di aiuti fiscali e atti impugnabili ai sensi dell'art. 43 del "Codice della giustizia tributaria"..... | » | 404 |
| 5. Il "giudizio sugli atti di recupero degli aiuti di Stato".....  | » | 407 |

LA SOSPENSIONE NECESSARIA DEL PROCESSO TRIBUTARIO.  
PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE

*Paolo Stizza*

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| 1. Introduzione.....   | Pag. | 413 |
| 2. La sospensione necessaria del processo: il bilanciamento fra ragionevole durata del processo e il conflitto fra giudicati.... | »    | 416 |
| 3. La sospensione necessaria del processo tributario: breve <i>excursus</i> storico .....  | »    | 420 |
| 4. Il novellato art. 39, comma 1-bis del d.lgs. n. 546 del 1992..  | »    | 427 |
| 5. L'applicabilità dell'art. 337, comma 2, c.p.c. al processo tributario .....   | »    | 435 |
| 6. Prospettive di riforma.....   | »    | 437 |

L'APPELLO INCIDENTALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO:  
I CONFINI INCERTI CON LO STRUMENTO DELLA  
RIPROPOSIZIONE

*Stefano Zagà*

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| 1. Appello incidentale e riproposizione: il dato normativo e le più recenti pronunce della Corte di cassazione ..... | Pag. | 443 |
| 2. La difficoltà ad individuare una decisione di rigetto indiretta o implicita.....                                  | »    | 446 |
| 3. Le indicazioni (non del tutto risolutive) fornite dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione .....             | »    | 448 |
| 4. Osservazioni conclusive (anche alla luce degli attuali progetti di riforma del processo tributario) .....         | »    | 451 |

PARALIPOM

L'ATTUALI  
TRIBUTA

1. Le prospettate "d  
altre giurisdizioni
2. Il regime pluralisti  
nel nostro sistem  
gurato .....
3. Il ruolo della giuri  
delle giurisdizioni
4. La consequenzial  
tata soppressione  
ordinaria .....
5. I moti di tendenza.  
tuzione, nel senso  
unica, all'idea di  
*apicibus* di tutti i  
preservati come "r
6. Gli attuali condizi  
ciale tributaria naz
7. I naturali rafforzaz  
butaria per il suo u  
prisma ordinamen
8. Lo snodo cruciale  
vertice della giuris  
tributario unitariai
9. Epiclesi finale rivo

PARTE QUINTA  
PARALIPOMENI CONCLUSIVI ED EPICLESI FINALE

L'ATTUALITÀ DELLA GIURISDIZIONE SPECIALE  
TRIBUTARIA NEL PRISMA ORDINAMENTALE  
DELLA RIFORMA

*Cesare Glendi*

- |   |          |
|---|----------|
| 1. Le prospettate "diversioni" della giurisdizione tributaria in altre giurisdizioni contermini .....   | Pag. 457 |
| 2. Il regime pluralistico dell'esercizio del potere giurisdizionale nel nostro sistema ordinamentale costituzionalmente prefigurato .....   | » 461    |
| 3. Il ruolo della giurisdizione tributaria nel quadro istituzionale delle giurisdizioni costituzionalmente garantite.....   | » 465    |
| 4. La consequenziale illegittimità costituzionale della progettata soppressione della giurisdizione tributaria con legge ordinaria .....  | » 468    |
| 5. I moti di tendenza. Dalla lettura evolutiva dei dati della Costituzione, nel senso di una sua variazione verso la giurisdizione unica, all'idea di una sinergica ricomposizione culturale <i>in apicibus</i> di tutti i plessi giurisdizionali anche culturalmente preservati come "risorse" ..... | » 471    |
| 6. Gli attuali condizionamenti e limiti della giurisdizione speciale tributaria nazionale.....  | » 474    |
| 7. I naturali rafforzamenti di cui necessita la giurisdizione tributaria per il suo ulteriore sviluppo evolutivo entro un solido prisma ordinamentale in chiave riformistica .....  | » 480    |
| 8. Lo snodo cruciale di una mirata nomofilachia tributaria al vertice della giurisdizione speciale tributaria e del processo tributario unitariamente inteso e configurato .....  | » 490    |
| 9. Epiclesi finale rivolta ai nuovi <i>conditores</i> .....   | » 498    |

..... » 396  
 ..... » 401  
 ai sensi  
 ..... » 404  
 ..... » 407

TRIBUTARIO.  
E

..... Pag. 413  
 nto fra  
 cati.... » 416  
 breve  
 ..... » 420  
 1992 .. » 427  
 sso tri-  
 ..... » 435  
 ..... » 437

TRIBUTARIO:  
DELLA

ro e le  
 ..... Pag. 443  
 retta o  
 ..... » 446  
 ezioni  
 ..... » 448  
 ogetti  
 ..... » 451

## LA MEDIAZIONE E LA CONCILIAZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Giuseppe Corasaniti

SOMMARIO: 1. Gli istituti del reclamo e della mediazione nell'attuale disciplina del processo tributario. – 2. Brevi cenni sulla natura giuridica del reclamo. – 3. Brevi cenni sulla natura giuridica della mediazione. – 4. La conciliazione nell'attuale disciplina del processo tributario. – 5. La "mediazione" nel progetto di "Codice della Giustizia tributaria" a cura del prof. Glendi: la "conciliazione preliminare delle liti minori" e il raffronto con gli attuali istituti della mediazione e della conciliazione giudiziale. – 6. Ulteriori propositi di intervento. – 7. Un possibile meccanismo alternativo (ovvero equivalente) al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti tributarie a carattere estimativo. – 8. La "mediazione" nella proposta n. 2283 di disegno di legge delega di iniziativa parlamentare.

### 1. *Gli istituti del reclamo e della mediazione nell'attuale disciplina del processo tributario*

Come noto, gli istituti del reclamo e della mediazione <sup>(1)</sup>, così come attualmente disciplinati dall'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, rappresentano il risultato di interventi modificativi succedutisi nel tempo.

Difatti, la disposizione in esame è stata oggetto, sin dalla sua originaria introduzione nel nostro ordinamento <sup>(2)</sup>, di giudizi contrastanti da parte della dottrina <sup>(3)</sup> che ne ha accuratamente studiato i profili

<sup>(1)</sup> Per un'analisi degli istituti del reclamo e della mediazione, oltre che per maggiori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali sul tema, si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.; Id., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, *passim*.

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

<sup>(3)</sup> A chi considerava «sicuramente apprezzabile l'intento di creare un filtro con finalità conciliative» (cfr. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 89), si contrapponeva chi, considerando la procedura un'inutile e fuorviante sovrastruttura (cfr. M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2492), esprimeva notevoli perplessità, sia perché essa determinava il totale disvelamento della strategia processuale del contribuente, sia in quanto la

sostanziali e procedurali, nonché fonte di molteplici dubbi di illegittimità costituzionale, che hanno trovato (parziale) risoluzione con la pronuncia della Corte costituzionale n. 98 del 2014 (4).

Nel tentativo di porre rimedio alle criticità emerse a seguito dell'introduzione di tale istituto, il Legislatore ha apportato alcune prime modifiche alla originaria formulazione della citata norma processuale, già in occasione dell'approvazione della Legge di stabilità 2014 (5), emanata nelle more del relativo giudizio di legittimità costituzionale, nell'intento di «mettere in sicurezza» il reclamo e la mediazione nella prospettiva dell'imminente pronuncia della Consulta» e di «minimizzare le eventuali conseguenze di una pronuncia di illegittimità costituzionale (6)».

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

Rispetto alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, il cui art. 9, co. 1, lett. l) ha integralmente «riscritto» il previgente art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, 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 da ultimo operato con l'art. 10, d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (conv. con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96) ha una portata di certo meno pregnante, seppur degna di approfondimento.

disciplina del reclamo era mal coordinata con quella dell'accertamento con adesione. Sotto questo ultimo profilo, appariva singolare la scelta di imporre lo svolgimento di un'ulteriore fase amministrativa, pur avanti ad una struttura diversa dell'ufficio – quella deputata alla gestione del contenzioso – dopo che non fosse andata a buon fine quella avviata ex art. 6, d.lgs. n. 218/ del 1997 (sulla mancanza di coordinamento tra la disciplina in esame e l'accertamento con adesione concordava, comunque, anche F. PISTOLESI, *op. cit.*, 73).

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

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

(6) In questi termini A. MARINELLO, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 4, 628 ss. Si consenta inoltre il rinvio a G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, *op. cit.*, 123 ss.

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

A tal riguardo s  
mato l'impostazion  
d.lgs. n. 546 del 19  
missibilità del ricor  
zione dell'istanza d  
di valore di ventin  
1992, ha conferma  
trascorso il termine  
cedura amministrat  
samente rispetto a  
meccanismo è stat  
forme di rito, prod  
una proposta di r  
della pretesa (8). N  
produce, nelle conti  
ventimila (attualme  
e processuali tipici  
in concreto, dunqu  
introdotto automat

Sotto il profilo  
la novella del 2015  
dell'istituto. Infatti

(8) Lo precisa l'art.

(9) Cfr. Circ. n. 38/1

Al riguardo, si sono  
parte della dottrina che  
«aspetti dei veri e prop.  
Torino, 2012, 413) ovv  
reclamo (nella sua vesti  
mando che il reclamo, es  
punto di vista «altro no  
NINI, *Reclamo e mediazi  
54 ss.*; Id., *Giurisdizione  
trib.*, 2012, 915 ss.). Al r  
tazione sul tema, a G. C  
Id., *L'incessante evoluzio  
rinnovamento*, in *Dir. pr.*

In merito, si ricordin  
tasso di scadimento con  
pressoché inutile che la  
di «reclamo» quale effet  
*del diritto e novità sul p  
Milano, 2016, 175).*

A tal riguardo si ricorda, anzitutto, che la novella del 2015 ha confermato 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, altresì, ha mantenuto inalterato il limite di valore di ventimila euro. Il novellato art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ha confermato 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; tuttavia, diversamente rispetto alla disposizione precedentemente vigente, questo meccanismo è stato attuato 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<sup>(8)</sup>. Ne consegue che la proposizione dell'impugnazione produce, nelle controversie di valore non superiore (originariamente) a ventimila (attualmente cinquantamila) euro, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione: in concreto, dunque, il procedimento amministrativo in esame è ora introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso<sup>(9)</sup>.

Sotto il profilo soggettivo, è inoltre importante sottolineare come la novella del 2015 abbia decisamente esteso l'ambito di applicazione dell'istituto. Infatti, possono oggi ritenersi ricomprese nell'ambito delle

<sup>(8)</sup> Lo precisa l'art. 17-*bis*, co. 1., d.lgs. n. 546 del 1992.

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

Al riguardo, si sono peraltro sempre condivisi gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) «aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali» (cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413) ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe assimilare il reclamo (nella sua veste amministrativa) al ricorso amministrativo in opposizione, affermando che il reclamo, essendo «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto», da questo punto di vista «altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa» (cfr. A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, 54 ss.; Id., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 915 ss.). Al riguardo si consenta inoltre il rinvio, per una più approfondita trattazione sul tema, a G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 4; Id., *L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 21, 1639 ss.

In merito, si ricordino inoltre le parole con cui Autorevole dottrina ha sottolineato «l'alto tasso di scadimento confusionale sul piano della tecnica 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. GUENDI, *Il reclamo e la mediazione*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, (a cura di) C. GLENDI-C. CONSOLO-A. CONTRINO, Milano, 2016, 175).

lubbi di illegit-  
soluzione con la

guito dell'intro-  
re prime modi-  
cessuale, già in  
14<sup>(5)</sup>, emanata  
ale, nell'intento  
ella prospettiva  
izzare le even-  
zionale<sup>(6)</sup>».  
eclamo/media-  
ate dal Legisla-  
ichiarazione di  
546 del 1992,  
e ha condotto  
no della quale  
gio, senza però  
precedenti.

del 2015, il cui  
nte art. 17-*bis*,  
e rilevanza nel  
mediazione e,  
o al passato la  
normativo da  
nv. con modi-  
di certo meno

in adesione. Sotto  
ito di un'ulteriore  
ella deputata alla  
i avviata ex art. 6,  
in esame e l'accer-  
73).

i limiti costituzio-  
consenta inoltre il  
>. cit., 123 ss.

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, co. 9, d.lgs. n. 546 del 1992, il reclamo potrà applicarsi solo ove compatibile. Come sottolineato espressamente dalla Relazione illustrativa al Decreto di riforma, "la *ratio* sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflativi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate". E sempre alla medesima *ratio* risponde altresì l'estensione del procedimento di reclamo/mediazione ai tributi di competenza comunale o di altri Enti locali.

Da ultimo, il già citato art. 10, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, ha apportato ulteriori modifiche all'impianto dell'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, prevedendo, fra l'altro, l'innalzamento del valore delle liti reclamabili da ventimila a cinquantamila euro per tutti gli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018 <sup>(10)</sup>.

## 2. Brevi cenni sulla natura giuridica del reclamo

Ciò posto, una valutazione appare incontrovertibile (e tutt'oggi valida) a valle delle seppur numerose modifiche apportate all'istituto del reclamo negli ultimi anni, e cioè che il reclamo ha mantenuto – come si ricorderà meglio a breve – la natura che più gli è propria, ossia quella di ricorso in opposizione amministrativa, e, da un punto di vista processuale, la veste giuridica di ricorso giurisdizionale (*ex artt.* 18 ss., d.lgs. n. 546 del 1992) sin dal momento della sua proposizione all'Amministrazione finanziaria.

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, d.lgs. n. 546 del 1992, e

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

l'eventuale proposta di revisione delle controentrate, anche che dell'eventuale inasprimento del grado di sostenibilità dei ricorsi, istituti giuridici profondamente connessi per

In un mio studio sistematico degli istituti sono giunto alla conclusione che il reclamo è una funzione di amministrazione di giustizia dell'atto di riesame della legge tributativa e sulla

Chiaramente, con la riforma, in pendenza di giudizio, la possibilità di ricorso all'atto impositivo sul reclamo. Al contrario, dal reclamo, resta se

<sup>(11)</sup> In tal senso espres-

<sup>(12)</sup> Cfr. G. CORASANITI

<sup>(13)</sup> È opportuno segnalare che l'attività di riesame esercitata dall'Amministrazione finanziaria è un'attività di natura giurisdizionale (giudizio del diritto oggettivo, in favore degli interessi legittimi) con esclusione di essere stata lesa da un provvedimento amministrativo diverso dall'attività di amministrazione pubblica, attraverso la confluenza di interessi – comunque coinvolti in un'attività di amministrazione – in un'attività di giustizia amministrativa, T. CASSETTA, *Manuale di diritto tributario*, I, 1911 ss.; C. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovamento della tutela – Diritto tributario*, I,

<sup>(14)</sup> L'istituto dell'autotutela è contenuto nel relazione d.l. 30 settembre 1994, n. 503.

Sull'istituto dell'autotutela si veda G. TREMOLINARI, *Dottrina*, 477 ss.; F. Moschetti, *Avv. trib.*, 1983, I, 1911 ss.; C. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovamento della tutela – Diritto tributario*, I,



l'eventuale proposta di mediazione, inteso come «strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa (11)» costituiscono due istituti giuridici profondamente differenti, seppure tra loro inevitabilmente connessi per volontà legislativa.

In un mio studio dedicato ad un tentativo di inquadramento sistematico degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria (12) sono giunto alla conclusione che con la procedura amministrativa del reclamo l'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere non già una funzione di amministrazione attiva, bensì un'attività di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto di reclamo (13), 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.

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 (14),

(11) In tal senso espressamente Corte Cost., sent. 16 aprile 2014, n. 98.

(12) Cfr. G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 46.

(13) 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.

(14) L'istituto dell'autotutela nel diritto tributario è espressamente previsto dall'art. 2-*quater*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, la cui disciplina di dettaglio è contenuta nel relativo regolamento di attuazione (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37).

Sull'istituto dell'autotutela in ambito tributario, senza alcuna pretesa di esaustività, in dottrina si veda G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 477 ss.; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 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*

uti di competenza  
o, dei Monopoli di  
a dell'Agente della  
queste ultime due  
nsi dell'art. 17-bis,  
arsi solo ove com-  
Relazione illustra-  
sione del reclamo  
ministrativa diretta  
alla luce del profi-  
tro gli atti emessi  
ma *ratio* risponde  
ediazione ai tributi

7, n. 50, ha appor-  
s, d.lgs. n. 546 del  
lore delle liti recla-  
gli atti impugnabili

rtibile (e tutt'oggi  
portate all'istituto  
o ha mantenuto -  
gli è propria, ossia  
a un punto di vista  
ionale (ex artt. 18  
sua proposizione

e il reclamo, volto  
e nell'ambito appli-  
n. 546 del 1992, e

art. 17-bis, d.lgs. n. 546  
lle Entrate istruzioni sul  
, 2018, 600 ss.; Agenzia

in forza del quale può procedere "spontaneamente" all'annullamento d'ufficio dell'atto impositivo oggetto di reclamo sulla base di motivi differenti rispetto a quelli dedotti nel reclamo stesso, e lo può fare, tanto in pendenza della procedura amministrativa, quanto in pendenza dell'eventuale processo e finanche dopo la formazione del giudicato ovvero a seguito della definitività dell'atto impositivo.

Ad ogni modo, nonostante si siano sviluppate talune teorie dottrinali<sup>(15)</sup> secondo le quali il reclamo, nella sua veste amministrativa, rappresenterebbe una forma di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, ho piuttosto condiviso gli orientamenti interpretativi di quella parte della dottrina che ravvisa nella disciplina del reclamo (nella sua veste amministrativa) «aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali<sup>(16)</sup>» ovvero, in modo ancora più specifico, che sembrerebbe assimilare il reclamo (nella sua veste amministrativa) al ricorso amministrativo in opposizione, affermando che il reclamo, essendo

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. Tesauero, 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.

<sup>(15)</sup> Cfr. 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.

<sup>(16)</sup> Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 413, secondo cui il reclamo si risolverebbe "in un preliminare esame amministrativo dei ricorsi relativi alle controversie di minore rilievo economico, volto a facilitare l'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione e ad offrire (al contribuente) la possibilità di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la «mediazione» rappresenta un sostanziale surrogato). Nella sua disciplina, possono però anche ravvisarsi aspetti dei veri e propri rimedi giustiziali amministrativi, laddove si afferma che la gestione dei «reclami» in questione deve essere rimessa ad «(...) apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (...)» (anche se, allo stato, tali «strutture» sono state identificate negli Uffici legali interni degli stessi Uffici che hanno emanato gli atti impugnati; e quindi in strutture prive di reale autonomia decisionale)".

«volto 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».

Con riferimento al profilo processuale del reclamo assume rilievo il momento della sua formulazione (art. 11 della legge n. 400 del 1992) e sin da quel momento.

Tale circostanza è rilevante per la formulazione del reclamo e per la sua efficacia. La disciplina della citata legge n. 400 del 1992, nel suo testo originario, non ha previsto che il reclamo, nel suo contenuto, al momento della sua formulazione, sia totale o parziale, ma che il reclamo sia rivolto al giudice e le ragioni del reclamo/ricorso siano un elemento «estraneo» al procedimento amministrativo, l'istanza amministrativa finanziaria.

Inoltre, per caratteristiche sostanziali del reclamo, si può dire che il reclamo, ossia la sua proposizione, è un atto proprio del ricorso amministrativo ai fini della conciliazione, ossia la conciliazione del reclamo proposita in sede stragiudiziale, quello

<sup>(17)</sup> Cfr. A. GIOVANNI, *La mediazione tributaria condizionata e la legge*, Torino, 2013, 149 ss., secondo il quale si tratterebbe di una richiesta di riesame rivolta all'Agenzia delle entrate, con cui si avvia un procedimento amministrativo. Si veda anche A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 898 ss.

<sup>(18)</sup> Sul punto si veda F. TESAURO, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 4.

<sup>(19)</sup> Come modificato dalla legge n. 400 del 1992.

<sup>(20)</sup> Cfr. F. TESAURO, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 4.

«volto all'annullamento totale o parziale dell'atto», da questo punto di vista «altro non è che un ricorso in opposizione amministrativa (17)».

Con riferimento, invece, alla natura giuridica del reclamo sotto il profilo processuale, 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*, co. 6, e 20, d.lgs. n. 546 del 1992) e sin da quel momento si producono i relativi effetti giuridici (18).

Tale circostanza, che attualmente risulta avvalorata dall'attuale formulazione dell'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 (19), anche prima della citata modifica normativa, trovava conferma, 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) (20)», 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 ciò 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

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

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

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

(20) Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 150.

annullamento  
base di motivi  
e lo può fare,  
o in pendenza  
del giudicato

ne teorie dot-  
nministrativa,  
di autotutela  
i orientamenti  
ella disciplina  
veri e propri  
ico, che sem-  
iva) al ricorso  
mo, essendo

ATO, *L'autotutela  
ribuente*, cit., pas-  
io, 1999, 295 ss.;  
, in *Riv. dir. trib.*,  
io, Milano, 1999,  
*origine dei recenti*  
SSO, *Sulla sinda-*  
9 ss.; F. D'AYALA  
. 2004, I, 145 ss.;  
RCHESSELLI, *Auto-*  
one di S. Ambro-  
*tesame degli atti*  
*lirito tributario*,

o, 2013, 370. In  
, Torino, 2013,  
ill'Agenzia delle  
TURCHI, *Reclamo*

secondo cui il  
relativi alle con-  
ri di autotutela  
di conseguire,  
giudiziale (della  
iplina, possono  
ativi, laddove si  
«(...) apposite  
clamabili (...)»  
li interni degli  
e di reale auto-

impositivo oggetto di reclamo/ricorso e di provocare la pendenza della lite ancorché in stato di quiescenza <sup>(21)</sup>.

Tale effetto giuridico non può che essere imputato al reclamo quale ricorso giurisdizionale, e non certamente al reclamo quale istanza amministrativa (rivolta all'Amministrazione finanziaria) di riesame dell'atto impositivo.

Nell'ambito dell'istituto del reclamo appare evidente che le due fasi, quella amministrativa e quella processuale, sono tra loro nettamente distinte, avendo ad oggetto l'esercizio di due differenti funzioni pubbliche, quella amministrativa giustiziale, e quella giurisdizionale. Semmai, l'unico legame esistente tra queste due distinte fasi del procedimento del reclamo era rappresentato dalla circostanza che, per espressa previsione normativa, la rituale attivazione della "fase amministrativa" costituiva "condizione di ammissibilità del ricorso" (ex previgente art. 17-bis, co. 2, 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 <sup>(22)</sup>.

Mi pare che la peculiarità del reclamo, quale ricorso giurisdizionale, sia da individuarsi soltanto nella circostanza che il termine per il completamento dell'iter di instaurazione del giudizio – *rectius* il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente <sup>(23)</sup> (di trenta giorni dalla proposizione del ricorso ex art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992) – sia "sospeso" dalla (normativamente imposta) "parentesi amministrativa" che si apre "tra la notificazione del ricorso e il suo deposito presso la segreteria della commissione <sup>(24)</sup>".

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

<sup>(22)</sup> Cfr. l'art. 1, comma 611, 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 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?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 10550.

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

<sup>(24)</sup> Utilizzando l'espressione di M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 82.

Tuttavia, tale reclamo quale (a gine, contestualr tiva <sup>(25)</sup>). Tale assi confermato dalle d.lgs. n. 156 del 2

### 3. Brevi cenni sui

Con riferime d.lgs. n. 546 del 1 costituzionale in preprozessuale" (

<sup>(25)</sup> In senso conf MONTANARI, *Il process ss. Difatti, secondo tal (...) dell'esercizio abbi termini più generali e l'autorità adita non è, giunta, con il medesimo e incondizionata, l'altra nati, ulteriori, accadim giudiziale dovrebbero i incondizionatamente, l negativo o non compl legata all'indole tipican detta condizione, la per andrà fatta risalire al m dello stesso all'Autorità*

<sup>(26)</sup> Cfr., Corte Cos zione tributaria come " da parte dell'Agenzia d che dell'eventuale ince bilità (in fatto) della p infondata la questione Cost., in relazione al pr buito il compito di me ribadito la non confere Parlamento europeo e c taliere, in materia civil doganale e amministrat zione tributaria introdo pregiurisdizionale delle dalle stesse parti (senz che pertanto deve "escl

Tuttavia, tale peculiarità non altera la natura giuridica originaria del reclamo quale (anche) ricorso giurisdizionale: il reclamo è sin dall'origine, contestualmente, ricorso giurisdizionale ed istanza amministrativa<sup>(25)</sup>. Tale assunto, come si è già anticipato, è stato definitivamente confermato dalle modifiche apportate all'istituto in parola ad opera del d.lgs. n. 156 del 2015.

### 3. Brevi cenni sulla natura giuridica della mediazione

Con riferimento alla definizione della mediazione *ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ricordando, anzitutto, quella fornita dalla Corte costituzionale in termini sostanziali di "procedimento conciliativo preprocessuale"<sup>(26)</sup>, è qui opportuno ricordare brevemente le diverse

<sup>(25)</sup> In senso conforme, sia pure con alcune differenziazioni si è espresso anche M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.*, 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).

<sup>(26)</sup> Cfr., Corte Cost., sent. 16 aprile 2014, n. 98 che espressamente definisce la mediazione tributaria come "strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa". Inoltre la Corte costituzionale ha ritenuto manifestamente infondata la questione di illegittimità dell'art. 17-bis per asserita violazione dell'art. 111 Cost., in relazione al principio della terzietà del giudice, per aver la norma censurata attribuito il compito di mediatore a una delle parti della controversia. Infatti, 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» (art. 1, comma 2). Inoltre la Corte ha precisato 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» e che pertanto deve «escludersi che un tale procedimento conciliativo, non riconducibile alla

interpretazioni emerse in letteratura sul tema. Esse, come noto, ruotano intorno al confronto/legame con le altre modalità di definizione del rapporto tributario, segnatamente la conciliazione giudiziale (ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992), la cui applicabilità alle liti di minor valore era espressamente esclusa dall'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992 (prima della novella del 2015) sul presupposto che ad un accordo di mediazione poteva giungersi subito, alla luce di una valutazione espressa dall'Amministrazione finanziaria con riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e all'economicità dell'azione amministrativa.

Le opinioni dottrinali in merito alla natura giuridica della mediazione possono essere collocate su due direttrici principali, che valorizzano la sostanziale assimilazione della mediazione alla conciliazione o che, viceversa, ne propongono una lettura orientata al dato "negoziale", configurandone la natura transattiva.

All'interno della prima area si colloca chi ritiene che la disposizione consenta «di conseguire, in sede stragiudiziale, effetti premiali identici a quelli della conciliazione giudiziale (della quale la mediazione rappresenta un sostanziale surrogato)»<sup>(27)</sup>, nonché chi, con pari autorevolezza, osserva che, «ricevuto il ricorso-reclamo, l'Agenzia si trova nella identica posizione di quando riceve un ricorso-ricorso: può annullare l'atto in tutto o in parte, in via di autotutela; può proporre un accordo, che la legge chiama "mediazione"; può resistere. La mediazione tributaria non è una mediazione (...), il mediatore non è un terzo ma è parte (...). Il termine da usare è dunque "conciliazione"»<sup>(28)</sup>.

Alla medesima conclusione perviene altro Autore<sup>(29)</sup>, secondo il quale i parametri indicati dalla disposizione dovrebbero sostanzialmente «condurre ad un risultato di maggiore oggettività nella valutazione di opportunità circa la prosecuzione della lite, e pertanto ad

mediazione, preprozessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa, il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale per legge". Cfr., Corte Cost., ord. 15 febbraio 2017, n. 38.

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

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

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

un accordo che si p  
sanzioni) in termini  
infatti è soppressa pe

In questo senso,  
comporta «un'antic  
conciliazione giudizi

Sulla stessa linea  
riferimento alla "media  
ventiva» – sottolinea  
duplicazione rispetto  
argomenta una «"d  
suo reincardinamen  
imposte"»<sup>(34)</sup>.

Secondo una di  
del 1992, avrebbe ir  
terio di soluzione str  
connotati transattivi  
previsione di una es  
zione giudiziale alle l  
favore del riconoscir  
natura dell'istituto d  
ostato, in particolare  
strazione finanziaria,  
il reclamo, di poter  
sulla base dei param  
tere transattivo della

<sup>(30)</sup> Come già rilevato,  
escluso per le controversie

<sup>(31)</sup> Il riferimento è a V  
*tributario*, Torino, 2012, 10  
una condizione per l'eserci  
Alla "anticipazione della co  
A. GUIDARA, *La mediazione  
disposizioni*, in *Dial. trib.*, 1

<sup>(32)</sup> In questi termini si  
*tributaria*, in *Boll. trib.*, 201

<sup>(33)</sup> In tal senso anche  
2012.

<sup>(34)</sup> Così R. LUPI, *Media  
(35) In questi termini si  
*tario*, in *Rass. trib.*, 2012, 67*

un accordo che si perfeziona e produce effetti (anche sull'entità delle sanzioni) in termini analoghi alla conciliazione giudiziale (art. 48) che infatti è soppressa per le liti cui si applica la mediazione tributaria <sup>(30)</sup>».

In questo senso, come sottolineato da altra dottrina, la mediazione comporta «un'anticipazione dell'occasione (...) di perfezionare una conciliazione giudiziale ex art. 48, dello stesso d.lgs. n. 546/1992 <sup>(31)</sup>».

Sulla stessa linea si pone chi <sup>(32)</sup>, rilevando l'improprietà del riferimento alla "mediazione", indica l'istituto come «conciliazione preventiva» – sottolineando come esso possa in sostanza comportare una duplicazione rispetto all'accertamento con adesione <sup>(33)</sup> – nonché chi argomenta una «deprocessualizzazione» del diritto tributario e il suo reincardinamento nel contesto del "diritto amministrativo delle imposte" <sup>(34)</sup>».

Secondo una diversa ricostruzione <sup>(35)</sup>, l'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, avrebbe invece introdotto nel nostro ordinamento un «criterio di soluzione stragiudiziale dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi». Al riguardo, tale dottrina ha segnalato come la previsione di una espressa esclusione dell'applicabilità della conciliazione giudiziale alle liti di minor valore deponesse 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 finanziaria, 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

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

<sup>(31)</sup> Il riferimento è a V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1025, che segnala come tale obiettivo sia perseguito introducendo una condizione per l'esercizio dell'azione che si presta a dubbi di legittimità costituzionale. Alla "anticipazione della conciliazione ex art. 48 del d. lgs. n. 546 del 1992" si riferisce anche A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dial. trib.*, 1, 2012.

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

<sup>(33)</sup> In tal senso anche D. STEVANATO, *Reclamo e "mediazione fiscale"*, in *Dial. trib.*, 1, 2012.

<sup>(34)</sup> Così R. LUPI, *Mediazione*, in *Dial. trib.*, 3, 2013.

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

come noto, ruo-  
tà di definizione  
ne giudiziale (ex  
alle liti di minor  
n. 546 del 1992  
ad un accordo  
una valutazione  
do all'eventuale  
ostenibilità della

lica della media-  
cipali, che valo-  
lla conciliazione  
al dato "nego-

e la disposizione  
premierali identici  
mediazione rap-  
n pari autorevo-  
zia si trova nella  
: può annullare  
orre un accordo,  
ediazione tribu-  
terzo ma è parte

<sup>(29)</sup>, secondo il  
ero sostanzial-  
vità nella valu-  
, e pertanto ad

insenso dello stesso  
onevolezza o, tanto  
r., Corte Cost., ord.

2012, 413, ove l'A.  
io e mediazione nel  
nciliazione stragiud-

irino, 2013, 150.  
ne di tutela, Torino,

definizione della potenziale lite non potrebbe che connotarsi negli stessi termini». In questo senso, consentendo all'Amministrazione finanziaria di accettare una riduzione della pretesa impositiva e/o sanzionatoria, l'istituto riproporrebbe i tratti della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter della legge fallimentare, ponendosi in una prospettiva dichiaratamente transattiva, confermata dalla espressa limitazione della responsabilità dei funzionari alle sole ipotesi di dolo.

Su una posizione intermedia si pone altra opinione<sup>(36)</sup>, che se, da un lato, qualifica la mediazione come «conciliazione pregiurisdizionale», dall'altro, attribuisce una decisa connotazione transattiva, all'istituto ed in specie all'accordo che da esso scaturisce.

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

Secondo l'Autore, la tesi prospettata sarebbe stata confermata dall'esclusione della conciliabilità processuale delle liti oggetto della disposizione, dal richiamo dell'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992 (pur nei limiti della compatibilità), dalla circostanza che «nel ventaglio degli atti suscettibili di determinare l'intesa preprocessuale sono compresi quelli per i quali è ammessa la conciliazione giudiziale», nonché, da ultimo, dal rilievo che i criteri di valutazione che guidano le determinazioni dell'Ufficio nella formulazione della proposta e nel raggiungimento dell'accordo si ritrovano nella prassi emessa dall'Amministrazione finanziaria successivamente all'introduzione della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale.

Secondo questa impostazione, l'accordo raggiunto dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente si presta ad essere qualificato come «accordo transattivo a formazione progressiva», ed esso, volto ad

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

evitare l'esito pr  
come «intangibil  
cattiva della realt

Non v'è dub  
rispetto alla conc  
1992, sia rappres  
sulla base dei qu  
cio proposte di r  
attuale incertezza  
della pretesa e d  
metri, al di là del  
strazione finanzia  
provenienti dal r

Come ricord  
la previsione di  
mediazione una  
viceversa fondata  
tamento dell'Ent  
opinione<sup>(38)</sup>, che  
i criteri in questi  
tiva, poiché i me  
stati comunque e  
conciliazione.

All'interno de  
effetti, la previsi  
l'azione amminist  
anche la doverosi  
controversia<sup>(39)</sup>.

Alla luce del  
l'avvento dell'art.  
normativa i crite  
concernente la c  
nonché nella reg  
dell'attività conter

<sup>(37)</sup> In questi termir  
rio, cit., 67.

<sup>(38)</sup> In tal senso si v

<sup>(39)</sup> In tema di evolu  
permetta il rinvio a G. C



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, d.lgs. n. 546 del 1992, sia rappresentato dall'individuazione normativa di criteri specifici sulla base dei quali l'Amministrazione finanziaria 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 finanziaria anche con riguardo alla valutazione delle proposte provenienti dal reclamante.

Come ricordato più sopra, secondo una parte della dottrina<sup>(37)</sup>, la previsione di detti parametri consentirebbe di riconoscere alla mediazione una connotazione transattiva estranea alla conciliazione, viceversa fondata sullo svolgimento di una congiunta attività di accertamento dell'Ente impositore e del contribuente; secondo una diversa opinione<sup>(38)</sup>, che pure giunge a riconoscere la detta natura transattiva, i criteri in questione non avrebbero invece una reale portata innovativa, poiché i medesimi, oggi accolti all'interno di una norma, sono stati comunque elaborati ed applicati già nell'ambito della prassi della conciliazione.

All'interno dell'art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992, non si riscontra, in effetti, la previsione di parametri analoghi che possano supportare l'azione amministrativa e, in particolare, suggerire l'opportunità (ed anche la doverosità, in taluni casi) di pervenire alla definizione della controversia<sup>(39)</sup>.

Alla luce delle riflessioni svolte sinora, è da ritenere che, con l'avvento dell'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, 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.

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

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

<sup>(39)</sup> In tema di evoluzione normativa del regime applicabile alla conciliazione giudiziale si permetta il rinvio a G. CORASANTI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 82 ss.

Tuttavia, in ragione dell'impossibilità di qualificare i parametri indicati dalla norma come veri e propri presupposti per la conclusione di una mediazione, appare condivisibile l'opinione dottrinale <sup>(40)</sup> per la quale un analogo intento deflativo avrebbe potuto essere perseguito anche senza introdurre una norma dedicata, essendo sufficiente che l'Amministrazione finanziaria 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.

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" <sup>(41)</sup>.

Inoltre, 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 (tuttora) la *condicio iuris* per la successiva ed eventuale attivazione del (sub)procedimento amministrativo della mediazione.

Infine, è opportuno ricordare che, a seguito delle modifiche introdotte con il d.lgs. n. 156 del 2015, la disposizione, che imponeva

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

<sup>(41)</sup> A tal riguardo si veda, per tutti, A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1024. Si veda, inoltre, la Relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98 del 2011, nonché la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 19 marzo 2012.

l'alternatività tra re  
stata riproposta in  
tivi sia nella fase ant  
segue che le controc  
ovvero di mancata  
nell'ambito di appl  
dagli artt. 48 e ss.,  
n. 156 del 2015 <sup>(42)</sup>.

#### 4. La conciliazione

Passando ad es  
d.lgs. n. 546 del 199  
trinale che sin da si  
natura giuridica di c

Rinviando ad u  
ricostruzione delle  
è sufficiente ricorde  
stazione <sup>(44)</sup> second  
negoziale, rapprese

<sup>(42)</sup> Cfr. circ. n. 38/E

<sup>(43)</sup> Si consenta il rinvio: *lo stato dell'arte e le p*

<sup>(44)</sup> Cfr. E. DE MITA, in *Giur. imp.*, 2000, 469, c  
dato una vera e propria t  
anni venti inizia ad essere  
una dottrina (tra cui F. C  
MOSCATELLI, *La patologia  
Autorità e consenso nel di  
accertamento con adesior  
in misura corrispondente  
zate dalla collaborazione c  
Torino, 2018, 331 aderisc  
della lite per effetto della  
in autorutela) della pubbli  
mini analoghi F. TESAURO,  
cura di) A. TURCHI, Torino  
un provvedimento ammin  
zione del contribuente (c  
consta di un atto autorita  
data la loro eterogeneità -*

l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale, non è stata riproposta in ragione dell'esigenza di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore al giudizio sia in pendenza di causa. Ne consegue che le controversie instaurate a seguito del rigetto del reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione giudiziale, disciplinata dagli artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992, come modificati dal d.lgs. n. 156 del 2015 (42).

#### 4. La conciliazione nell'attuale disciplina del processo tributario

Passando ad esaminare la conciliazione giudiziale, ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992, il primo aspetto da evidenziare è il dibattito dottrinale che sin da subito si è acceso in merito all'individuazione della natura giuridica di questo strumento deflattivo del contenzioso.

Rinviano ad un mio precedente contributo per una più puntuale ricostruzione delle diverse impostazioni dottrinali (43), in questa sede è sufficiente ricordare la contrapposizione tra, da un estremo, l'impostazione (44) secondo cui la conciliazione giudiziale non avrebbe natura negoziale, rappresentando (similmente all'accertamento con adesione)

(42) Cfr. circ. n. 38/E del 2015.

(43) Si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, op. cit., 982 e ss.

(44) Cfr. E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469, che ricorda come la teoria contrattualistica che vedeva nel concordato una vera e propria transazione era stata largamente prevalente, mentre a partire dagli anni venti inizia ad essere letta in chiave critica, pur in presenza di una giurisprudenza ed una dottrina (tra cui F. CARNELUTTI) orientata alla dimensione contrattuale. Conforme M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321, secondo la quale conciliazione e accertamento con adesione si pongono come forme di determinazione dell'imposta dovuta in misura corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto ma caratterizzate dalla collaborazione del contribuente. Anche F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018, 331 aderisce alla tesi cd. "unilateralista", secondo la quale "nella definizione della lite per effetto della conciliazione resta sempre al centro un atto unilaterale (di riesame in autotutela) della pubblica amministrazione cui il contribuente si limita ad aderire". In termini analoghi F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, quinta edizione, aggiornamento (a cura di) A. TURCHI, Torino, 2020, 198, secondo il quale "l'atto, che scaturisce dall'accordo è un provvedimento amministrativo, che rettifica l'atto impugnato, con la contestuale accettazione del contribuente (come nell'accertamento con adesione). La conciliazione, insomma, consta di un atto autoritativo, al quale si aggiunge, dall'esterno - senza fondersi con esso, data la loro eterogeneità - il consenso del contribuente".

una forma di partecipazione del contribuente alla valutazione dei fatti tassabili e della loro misura da parte dell'Amministrazione finanziaria e, dall'altro estremo, l'impostazione <sup>(45)</sup> secondo cui la conciliazione giudiziale andrebbe accostata alla transazione *ex art.* 1965, c.c.; tra queste due estremi interpretativi non sono mancate certamente impostazioni dottrinali intermedie <sup>(46)</sup>.

Ciò posto, ad oggi sembra prevalga in dottrina un approccio pragmatico che, riconoscendo natura transattiva alla conciliazione, ammette un'attenuazione del principio di indisponibilità <sup>(47)</sup> o, comunque, una sua limitazione all'individuazione del presupposto, leggendo l'art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992, come disposizione espressa in grado di giustificare una maggiore flessibilità dell'Amministrazione finanziaria nell'ottica della definizione anticipata della pretesa impositiva.

Anche la giurisprudenza di legittimità configura la conciliazione come forma di composizione convenzionale della lite tributaria attuata nella sede del processo e che si pone in deroga al principio più generale dell'indisponibilità del credito d'imposta. Come istituto processuale, tuttavia, esso richiede che la pretesa sia stata contestata e sia avvenuta "l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della commissione tributaria di primo grado" <sup>(48)</sup>.

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

<sup>(45)</sup> Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1998, 233-234.

<sup>(46)</sup> Cfr., tra gli altri, V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, 1018-19; R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, 1861-62.

<sup>(47)</sup> Così G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006, 261, il quale afferma che "la peculiare facoltà (...) attenua (se mai persistesse ancora) il principio d'indisponibilità".

<sup>(48)</sup> Si veda Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, esaminata da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 614, nonché da F. RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 995.

eventuali accordi di conciliazione, le parti possono esservi ossequiare, nel quadro della causa dell'accordo, alla traduzione

Al riguardo, si può dire che l'Amministrazione finanziaria, attraverso la pretesa, si rivolge all'individuo

La previsione di un'ipotesi di conciliazione, nell'ambito della motivazione della stessa configurazione della base imponibile, esplicitate di volta in volta le ragioni per le quali si è scelta, dipendendo o meno ad irraggiungibili i margini di apprezzamento, finalizzati alla radicalizzazione della soluzione, sarebbe carente di necessità di confermare, dunque, l'Amministrazione

Questo aspetto del modello transattivo (mediante conciliazione) va visto in relazione alle decisioni dell'Ami-

<sup>(49)</sup> In tal senso G. LUPI, 105.

<sup>(50)</sup> Come afferma G. LUPI, *dei rapporti tributari, in diritto tributario*, Milano, 2008, 105, il fatto e di conseguenza la determinazione della stessa, a quelle dell'accertamento, necessaria anche nell'

eventuali accordi raggiunti tra le parti che risultino svincolati dalla dimensione processuale. Pertanto, se nella conciliazione, come nella mediazione, le parti possono trovarsi su un piano di parità, “non sembrano esservi ostacoli all’apertura verso un modello sostanzialmente negoziale, nel quale il segmento transattivo, se non arriva ad investire la causa dell’accordo, imprime ad esso una direzione finalistica funzionale alla traduzione in concreto della ratio della disciplina” (49).

Al riguardo, occorre anzitutto considerare che non si tratta di attribuire all’Amministrazione finanziaria prerogative volte alla determinazione della pretesa impositiva che prescindano dalle norme di legge dirette all’individuazione dei presupposti d’imposta.

La previsione di criteri a sostegno della formulazione delle proposte imporrà, nell’ottica della trasparenza dell’azione amministrativa, la motivazione delle scelte compiute dall’Ufficio, scelte che riguardano la stessa configurabilità concreta del presupposto o la determinazione della base imponibile e che non potranno essere arbitrarie, ma andranno esplicate di volta in volta sulla base di un percorso logico che spieghi le ragioni per le quali si giunga ad un determinato risultato (50). Queste scelte, dipendendo dalla valutazione di fatti (si pensi alla soggezione o meno ad Irap di un lavoratore autonomo), attribuiscono all’ufficio margini di apprezzamento che, tuttavia, ove correttamente ed imparzialmente finalizzati, producono risultati di maggiore efficienza rispetto alla radicalizzazione di visioni contrapposte che solo l’organo giurisdizionale sarebbe chiamato a risolvere in modo conforme a diritto (con la necessità di confrontarsi con la traduzione in concreto del precetto normativo e, dunque, misurandosi con incertezze non dissimili a quelli cui l’Amministrazione ha fatto fronte formalizzando la pretesa impositiva).

Questo aspetto rappresenta il momento di collegamento con il modello transattivo, la cui riferibilità alla conciliazione (come alla mediazione) va verificata, lo si ribadisce, guardando, non solo alle concessioni dell’Amministrazione – in tal modo suscitando la (condivisibile)

(49) In tal senso G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, op. cit., 105.

(50) Come afferma A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA (a cura), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 133, poiché l’autonomia negoziale è idonea a produrre effetti di accertamento in fatto e diritto e non anche effetti meramente dispositivi, per la conciliazione la determinazione del contenuto e degli effetti dell’atto valgono considerazioni analoghe a quelle dell’accertamento con adesione con la conseguenza dell’obbligo di motivazione, necessaria anche nell’ottica del negozio sostitutivo.

valutazione dei fatti  
strazione finanziaria  
cui la conciliazione  
t. 1965, c.c.; tra que-  
ertamente imposta-

trina un approccio  
alla conciliazione,  
ibilità (47) o, comun-  
supposto, leggendo  
espressa in grado di  
trazione finanziaria  
impositiva.

ra la conciliazione  
te tributaria attuata  
ncipio più generale  
stituto processuale,  
stata e sia avvenuta  
’organo giudicante  
greteria della com-

nciliazione non può  
che l’accordo delle  
sulla base dei prin-  
uito dalla Suprema  
li definizione della  
a all’indisponibilità  
omponimento della  
diritto comune, gli

b.), in *Enc. dir.*, Milano,

rozzi (a cura di), *Diritto  
concordato: anatomia di*

ale afferma che “la pecu-  
disponibilità”.

usso, *Indisponibilità del*  
008, 614, nonché da F.  
*della giurisprudenza*, in

preoccupazione delle impostazioni più tradizionali – ma, pure a quelle di cui dispone il contribuente, proprio perché il diritto comune si riferisce a concessioni “reciproche” e non a quelle di una sola delle parti. Questo profilo emerge con maggiore chiarezza ricordando che la giurisprudenza – chiamata a valutare la posizione delle parti nella formazione dell’accordo e, dunque, nel momento in cui esse decidono di evitare la lite – riconosce loro quella parità che il principio costituzionale del giusto processo attribuisce loro laddove esse, non essendovi riuscite, divengono parti processuali (art. 111 Cost.).

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

Secondo un’originale dottrina<sup>(51)</sup>, sostenitrice della concezione “compositiva”, mediazione e conciliazione devono essere qualificati quali “accordi tributari”, la cui matrice dogmatica risalirebbe a quella degli accordi sostitutivi di cui all’art. 11, l. n. 241 del 1990, costituiti da un veicolo pubblicistico (disciplinato da norme non civilistiche) e da un contenuto di tipo negoziale compositivo, con efficacia preclusiva, cioè non dichiarativa né costitutiva, sensibile alla sopravvenienza (tributaria e comune), disciplinato da norme civilistiche (non derogate da quelle tributarie e con queste compatibili) e postulanti, a pena di responsabilità, il comportamento efficiente del funzionario tenuto a perseguire la “verità-consenso”.

Ragionando su questa direttrice, secondo il citato Autore<sup>(52)</sup> ne deriverebbe “un quadro tipologico degli accordi amministrativi tributari, nel cui ambito sarebbero riconducibili alla tipologia accertativa l’autotutela negativa da istanza, l’acquiescenza, la definizione agevolata della sanzione, il reclamo e l’interpello in senso stretto, mentre sarebbero riconducibili alla tipologia compositiva l’adesione, la conciliazione e la mediazione”.

<sup>(51)</sup> Cfr. M. VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell’attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 381 ss.; Id., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità*, in *Giust. trib.*, 2008, 448 ss.; Id., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011; Id., *Valido l’accertamento con adesione in caso di omessa fideiussione e pagamento delle rate stabilite*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 163.

<sup>(52)</sup> Cfr. M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enc. Treccani – Diritto on line*, 2015; Id., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, Milano, 2006.

In questa cc autorevole dottr sottoscritto a va di cui al d.lgs. 1 diche per le qua termini di atto a “contratto di tra bilaterali non cc privato, né a q finanziaria.

Come testua zione l’accordo ad esso che si fo rilevanza, però, tratto, né di dirit pari ordinazione peculiare del co si perviene con l voluto dalla leggi pari ordinati, vol e non a disporre

Ciò posto, va merito alla natur apportate nel 201 processuale, unit della mediazione legislativo per tu zioso. In tal sens del 2014, stabiliv e razionalizzare l superare le critici fini di deflazione del contraddittor amministrative di ai contribuenti n minore entità”.

<sup>(53)</sup> Cfr. F. GALLO, 2002, 435 ss.

In questa cornice concettuale può essere altresì collocata la tesi di autorevole dottrina<sup>(51)</sup> che, ragionando però sulla natura dell'accordo sottoscritto a valle di un procedimento di accertamento con adesione, di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, dopo aver illustrato le ragioni giuridiche per le quali il citato accordo non può essere più ricostruito in termini di atto amministrativo unilaterale, né tantomeno in termini di "contratto di transazione", giunge ad inquadrare l'istituto tra gli "atti bilaterali non contrattuali", non riconducibili, né all'attività di diritto privato, né a quella normativa ed autoritativa dell'amministrazione finanziaria.

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

Ciò posto, va sottolineato come, al di là dei dibattiti dottrinali in merito alla natura giuridica della conciliazione giudiziale, le modifiche apportate nel 2015 (*ex d.lgs. 156/2015*) alla disciplina di questo istituto processuale, unitamente a quelle apportate agli istituti del reclamo e della mediazione tributaria, sono espressione di un apprezzabile *favor* legislativo per tutti gli strumenti in grado di deflazionare il contenzioso. In tal senso, infatti, l'art. 10, lett. a), della legge delega n. 23 del 2014, stabiliva, tra i principi direttivi, anche quello di rafforzare e razionalizzare la conciliazione nel processo tributario, ciò al fine di superare le criticità legate allo scarso utilizzo di tale istituto, "anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità".

<sup>(51)</sup> Cfr. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 435 ss.

ma, pure a quelle  
diritto comune si  
di una sola delle  
a ricordando che  
delle parti nella  
cui esse decidono  
principio costitu-  
se, non essendovi

tito in merito alla  
a venire meno e,  
izione dottrinale,  
ità.

della concezione  
essere qualificati  
alirebbe a quella  
l 1990, costituiti  
on civilistiche) e  
efficacia preclu-  
i sopravvenienza  
e (non derogate  
ilanti, a pena di  
onario tenuto a

o Autore<sup>(52)</sup> ne  
inistrativi tribu-  
logia accertativa  
zione agevolata  
, mentre sareb-  
ne, la concilia-

*sensuale della norma*  
, Milano, 2001, 381  
, 2008, 448 ss.; Id.,  
*n adesione in caso di*  
12, 163.  
*e giudiziale*, in *Enc.*  
, in *Diz. dir. pubbl.*

In quest'ottica, quindi, le modifiche del 2015 (come già ricordato) hanno principalmente riguardato (in estrema sintesi): *i*) l'individuazione di un differente momento di perfezionamento della conciliazione e la fissazione di nuove regole per il pagamento delle somme dovute<sup>(54)</sup>; *ii*) l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto della conciliazione al secondo grado di giudizio e alle liti rientranti nella disciplina di cui all'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546 del 1992; *iii*) l'espressa previsione della conciliabilità delle liti da rimborso; *iv*) la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni.

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

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

<sup>(54)</sup> Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte nel successivo paragrafo, anche con specifico riferimento alla questione della natura novativa dell'accordo conciliativo.

Ciò posto  
merito all'attu

La form  
dall'art. 14, d  
plina dell'acc  
giudiziale – r  
tuttavia dato s  
alla individua

Proprio a  
nazione norm  
dubbi di legit  
presupposto  
un principio  
dell'obbligazi  
investita della  
ché la contrac  
dato luogo all

In realtà,  
tema della ne  
fiscali, poiché  
aveva dispost  
di cui all'art.  
di stare in giu  
per la formul  
La scelta del  
costanza che

<sup>(55)</sup> In tal sen

<sup>(56)</sup> In preced  
giudiziale, in *Rass*

<sup>(57)</sup> In tal sen  
argomentazioni d  
cedimentalizzazic  
controversie tribu  
diritto (...) inser  
introducendo il p  
dell'obbligazione  
ruolo svolto dal  
giudizio di congr

<sup>(58)</sup> Il riferim  
*dir.*, Aggiornamer



Ciò posto, appaiono opportune alcune ulteriori considerazioni in merito all'attuale istituto della conciliazione giudiziale.

La formulazione dell'art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992, discende dall'art. 14, d.lgs. n. 218 del 1997, che, nel coordinare *ex novo* la disciplina dell'accertamento con adesione con quella della conciliazione giudiziale – riproponendo dunque il nesso tra i due istituti – non ha tuttavia dato seguito alle indicazioni della legge delega<sup>(55)</sup> con riguardo alla individuazione delle “cause di esclusione”.

Proprio all'indomani di questo riordino, la mancata predeterminazione normativa di criteri all'interno dell'art. 48 ha generato nuovi dubbi di legittimità costituzionale<sup>(56)</sup> di quest'ultima disposizione, sul presupposto che tale carenza potesse produrre abusi, introducendo un principio di imposizione negoziata o di determinazione concordata dell'obbligazione tributaria. Sul tema, tuttavia, la Corte costituzionale, investita della questione, non aveva avuto modo di pronunciarsi perché la contraddizione delle prospettazioni del giudice remittente aveva dato luogo alla manifesta inammissibilità della questione<sup>(57)</sup>.

In realtà, nel 1997 il legislatore non aveva del tutto trascurato il tema della necessità di chiarire i presupposti di conciliabilità delle liti fiscali, poiché introducendo il co. 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, co. 2, 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<sup>(58)</sup>. La scelta del legislatore era stata in una certa misura imposta dalla circostanza che l'art. 48 non solo non prevedesse parametri valutativi,

<sup>(55)</sup> In tal senso si veda art. 3, comma 120, lett. b), l. 23 dicembre 1996, n. 662.

<sup>(56)</sup> In precedenza, sul tema v. F. GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491.

<sup>(57)</sup> In tal senso si veda Corte cost., ord. 24 ottobre 2000, n. 435, ove si riportano alcune argomentazioni del giudice remittente, il quale temeva che “la carenza di una corretta 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).

<sup>(58)</sup> Il riferimento è a F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento II, 1998, 234.

ma anche che, a differenza delle disposizioni di analogo tenore previste in precedenza, non contemplasse nemmeno indici discretivi atti a consentire una selezione tra controversie definibili ed altre per le quali l'Amministrazione è tenuta ad insistere nella relativa pretesa.

È in occasione dell'emanazione del regolamento in materia di esercizio del potere di autotutela (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37), che la normazione secondaria interviene chiarendo la portata del principio di economicità. Esso richiede che ai sensi dell'art. 7 gli uffici tengano conto della giurisprudenza consolidata in materia, per valutare le probabilità di soccombenza in giudizio e il conseguente rischio di condanna alle spese; inoltre, indica l'esiguità della pretesa tributaria in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse<sup>(59)</sup>.

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

In proposito, va osservato che, dopo il riordino della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, la prassi<sup>(60)</sup>, 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.

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,

<sup>(59)</sup> *Amplius* si rinvia a M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 33.

<sup>(60)</sup> In tal senso si veda Min. fin., circ. 8 agosto 1997, n. 235. Per una panoramica sull'evoluzione dell'applicabilità dell'istituto v. D. STEVANATO, *Commento all'art. 48*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, IV ed., Milano, 2017, 634.

ha però trovato unita dalla stessa prassi della medesima competenza che avessero diverse rispetto a

Infine, appaia ai possibili rimedi che in merito alla dell'accordo.

È evidente che la scelta di accertamento inquadrate corrette "vincoli" l'interpretazione dei rimedi a e l'Amministrazione accordo conciliati viziato, e, come ta

Rinviano ad costruzione delle diffe tema<sup>(62)</sup>, in questa Corte abbia offerta circa la possibilità una conclusione con natura negoziale e un'impostazione con sentenze, in cui soluzione giudiziale a negoziale e novati comporti l'estinzione

<sup>(61)</sup> A tal riguardo si

<sup>(62)</sup> si consenta il rinvio: lo stato dell'arte e la

<sup>(63)</sup> La sent. n. 2132 dalla Suprema Corte con n. 8455.

<sup>(64)</sup> In tal senso cfr. altre, Cass., ord. 10 marzo che la conciliazione "è" dispositivi delle parti, di dell'Amministrazione e

ha però trovato uno strumento di compensazione nella necessità, stabilita dalla stessa prassi<sup>(61)</sup>, che la proposta di conciliazione o il verbale della medesima contenessero una circostanziata motivazione sugli elementi che avessero indotto l'Amministrazione a pervenire a valutazioni diverse rispetto a quelle formulate, ad esempio, da organi tecnici.

Infine, appaiono opportune alcune brevi considerazioni in merito ai possibili rimedi per eventuali vizi della conciliazione giudiziale, nonché in merito alla possibilità di revisione successive al perfezionamento dell'accordo.

È evidente che l'adesione alla concezione contrattuale, alla concezione accertativa ovvero alla concezione "compositiva", al fine di inquadrare correttamente la natura giuridica dell'accordo conciliativo, "vincoli" l'interprete anche con riferimento all'individuazione puntuale dei rimedi applicativi esperibili nell'ipotesi in cui il contribuente e l'Amministrazione finanziaria addivengano alla sottoscrizione di un accordo conciliativo, che, successivamente, una delle due parti ritenga viziato, e, come tale, meritevole di revisione.

Rinviando ad un mio precedente contributo per una puntuale ricostruzione delle differenti impostazioni dottrinali in merito a tale specifico tema<sup>(62)</sup>, in questa sede mi limito a ricordare come anche la Suprema Corte abbia offerto il proprio contributo interpretativo al dibattito circa la possibilità di revisione dell'accordo conciliativo, giungendo ad una conclusione che assume a suo presupposto il riconoscimento della natura negoziale e transattiva della conciliazione giudiziale<sup>(63)</sup> (secondo un'impostazione che la Suprema Corte ha ribadito anche in più recenti sentenze, in cui sempre con riferimento alla disciplina della conciliazione giudiziale *ante* 2015, ha ribadito come quest'ultima abbia natura negoziale e novativa delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporti l'estinzione della pretesa fiscale originaria<sup>(64)</sup>).

<sup>(61)</sup> A tal riguardo si veda Min. fin., circ. 18 dicembre 1996, n. 291.

<sup>(62)</sup> si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, op. cit., 997 e ss.

<sup>(63)</sup> La sent. n. 21325 del 2006 si pone in linea con le soluzioni interpretative già adottate dalla Suprema Corte con la sent. 6 ottobre 2001, n. 12314, o con la sent. 22 aprile 2005, n. 8455.

<sup>(64)</sup> In tal senso cfr. Cass., ord. 9 giugno 2020, n. 10981. In senso conforme cfr., tra le altre, Cass., ord. 10 marzo 2020, n. 6718; Cass., 8 maggio 2019, n. 12110 che ha statuito che la conciliazione "è un istituto deflativo di tipo negoziale, attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, che postula la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, e

ogo tenore previ-  
ci discretivi atti a  
l'altre per le quali  
pretesa.

in materia di eser-  
37, n. 37), che la  
a del principio di  
fici tengano conto  
are le probabilità  
di condanna alle  
ia in rapporto ai  
stesse<sup>(59)</sup>.

erge come il legi-  
piare gli ambiti

o della disciplina  
ne giudiziale, la  
alla legge, aveva  
margini di azione  
azione ammini-  
valutazione delle  
la deflazione del  
ributi.

La stessa prassi  
li parametri non  
quelle nelle quali  
i elementi certi,  
uente». Per tale  
nta valutazione  
nto della fonda-  
ché degli oneri  
zioso». La pro-  
potuto dunque  
ministrazione,

iss. trib., 2002, 33.  
er una panoramica  
nto all'art. 48, in C.  
rio, IV ed., Milano,

Con la sent. n. 21325 del 3 ottobre 2006 <sup>(65)</sup>, la Suprema Corte ha riconosciuto la natura negoziale della conciliazione giudiziale, espressione, quest'ultima, dell'esercizio di poteri dispositivi delle parti, e ha ricondotto la fattispecie *de qua* alle "forme di composizione convenzionale della lite nella sede del processo", idonea a generare "un assetto negoziale paritariamente formato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna".

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

In primo luogo, sono stati dedotti i limiti di intervento del giudice tributario rispetto alla possibilità di incidere nell'*iter* di formazione della volontà manifestata dalle parti nel procedimento conciliativo, nonché in ordine alla congruità dell'importo delle imposte da versare, con la precisazione che rimane pertanto intatto il solo potere di sindacare la legittimità, sia formale (relativa al rispetto delle regole procedurali) sia sostanziale (riguardante la oggettiva ammissibilità) della proposta <sup>(66)</sup>.

si sostanzia in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati", richiamando la sentenza della Suprema Corte n. 21325 del 3 ottobre 2006. In realtà in un primo e più risalente orientamento giurisprudenziale la Suprema Corte ha precisato che "la conciliazione tributaria giudiziale non ha natura negoziale, e in particolare non ha la natura di novazione, ma ha la natura, unitaria, perché comune a tutte le specie di fattispecie a formazione progressiva e proceduralizzata, ed è caratterizzata dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia", aggiungendo che essa "solo nel momento in cui la conciliazione raggiunge la perfezione si estingue il rapporto giuridico tributario sostanziale e, pendente una controversia giudiziale, si produce la cessazione della materia del contendere". Cfr. Cass., 13 febbraio 2009, n. 3560; Cass., 21 aprile 2011, n. 9219; Cass., 25 novembre 2011, n. 24931 e da ultimo Cass., 29 novembre 2019, n. 31248. Tuttavia nella vigente disciplina la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo delle parti e non, come in precedenza, a seguito del versamento della totalità delle somme dovute ovvero della prima rata. Pertanto la conciliazione non può più essere concepita come fattispecie a formazione progressiva, nella quale il pagamento integrale o della prima rata si inseriva come condizione sospensiva per il perfezionamento della conciliazione. In tal senso D. STEVANATO, *Commento all'art. 48 ter*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, op. cit., 646.

<sup>(65)</sup> Per quanto concerne i fatti, la controversia originava dall'impugnazione di un "atto di rettifica delle somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale" - a seguito della quale era stato dichiarato estinto il giudizio originario - con il quale veniva richiesto il pagamento di un'imposta superiore rispetto a quella quantificata nell'atto di conciliazione. La pronuncia in discorso è stata oggetto di commento da parte di F. GRAZIANO, *Errata indicazione dell'imposta dovuta nella conciliazione giudiziale*, in *Corr. trib.*, 2006, 3583 ss.

<sup>(66)</sup> Coerentemente con quanto statuito dalla Corte cost. n. 433 del 2000.

In secondo luogo la Corte di cassazione traccia (coerentemente con i rimedi per risolvere l'anomalo sul processo) che vengono alla sottocorte nel caso di smentita erronea quantificata per l'astratta applicazione del calcolo <sup>(67)</sup> di cui

Nel caso sottocorte applicabile "contenuto nel verbale scindibile dal contributo giuridico - aritmetico

Ad ogni modo "rante" <sup>(68)</sup>, in quanto conciliazione giudiziale Suprema Corte che nell'accordo conciliativo, atto rettificativo, agire secondo le condizioni del contribuente di accedere il giudice ordinario

A valle delle condizioni tributarie per "rimettere il contributo" conciliativo perfezionato in ragione della natura della conciliazione giudiziale

Se si accede alla conciliazione fuc

<sup>(67)</sup> Come precisato non influenza il consenso preciso i termini da conciliazione o per disattenzione rilevabile *ictu oculi*, in del calcolo.

<sup>(68)</sup> Cfr. M.T. MOSCITTI, cit., 342.

In secondo luogo – e questo rappresenta il profilo più interessante – la Corte di cassazione, posta la natura negoziale della conciliazione, rintraccia (coerentemente con le premesse) fra gli istituti del diritto civile i rimedi per risolvere tutte quelle situazioni capaci di incidere in modo anomalo sul processo di formazione della volontà delle parti che avvengono alla sottoscrizione di un accordo conciliativo, cosicché, rilevato che nel caso di specie il vizio che si intendeva far valere ateneva alla erronea quantificazione dell'imposta indicata nell'accordo, ha concluso per l'astratta applicabilità della disciplina civilistica in tema di errore di calcolo<sup>(67)</sup> di cui all'art. 1430 c.c.

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

Ad ogni modo, ciò che per taluna dottrina è apparso "aberrante"<sup>(68)</sup>, in quanto fautrice della concezione accertativa della conciliazione giudiziale, è sicuramente la procedura "condivisa" dalla Suprema Corte che occorre(rebbe) seguire nel caso di errore commesso nell'accordo conciliativo: in tal caso, l'Ufficio non potrà emettere un atto rettificativo, avente natura prettamente pubblicistica, ma dovrà agire secondo le disposizioni del codice civile e, a fronte del rifiuto del contribuente di accettare la rettifica dell'accordo conciliativo, dovrà adire il giudice ordinario per ottenerne l'annullamento.

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

Se si accede alla concezione accertativa, nel caso (frequente) di conciliazione fuori udienza, l'Amministrazione finanziaria esercita

<sup>(67)</sup> Come precisato dalla Cass., 20 marzo 1995, n. 3228, si ha errore di calcolo, che non influenza il consenso solo quando in operazioni aritmetiche, definiti in modo chiaro e preciso i termini da computare e il criterio matematico da seguire, si commette, per inesperienza o per disattenzione, un errore materiale di cifra che si ripercuote sul risultato finale, rilevabile *ictu oculi*, in base a quegli stessi dati e criteri, a seguito della ripetizione corretta del calcolo.

<sup>(68)</sup> Cfr. M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, op. cit., 342.

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

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

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

In dottrina<sup>(69)</sup> è stato osservato come le recenti modifiche del 2015 non abbiano contribuito a risolvere tutti i profili di criticità degli istituti in esame, tra cui, "ad es. la possibilità di correggere la conciliazione inficiata da errore (...)". In particolare, secondo la citata dottrina, gli "errori di varia natura che possano aver inficiato il contenuto del verbale non dovrebbero essere rilevanti, se seguiti dal pagamento, al fine di negare l'effetto estintivo del processo, salvo poi l'avvio, in sede amministrativa, di procedimenti di autotutela o di rimborso in caso di

<sup>(69)</sup> Il riferimento è a M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, 182.

comprovata ecceder che pure "un errore rilevabile dall'altra parte, dovuto sia oggetto di

Invece, se si accettazione compositiva ritenuto viziato andi conseguenza che, pe tivo del consenso sa stabilite dagli artt. dell'accordo, potend di calcolo) determin ai sensi dell'art. 143(

### 5. La "mediazione" cura del prof. Glendi e il raffronto con la conciliazione giudiziale

Nel progetto di Glendi e del dott. L gli attuali istituti de n. 546 del 1992. Dif:

<sup>(70)</sup> In tal senso la citat Cass. nn. 21325/2006 e 92

<sup>(71)</sup> Si segnala che "in conciliazione giudiziale ex nazione qualora sopravver dell'accordo che giustifich Suprema Corte ha rilevato accertamento adesivo, con sottolineato che "quand'è la disciplina della transazi dell'art. 1969 c.c., è rilevar della "res controversa" (e, che cade su una questione oggetto di controversia (C l'erroneo tasso di fruttuos ziale ai fini della determin emendabile dalla parte ch specificamente dedotto tra

comprovata eccedenza del versamento effettuato”; con la precisazione che pure “un errore di calcolo è irrilevante, salvo che sia riconoscibile dall’altra parte, il che presuppone però che la quantificazione del dovuto sia oggetto di una esplicitazione dei dati a base dei calcoli” (70).

Invece, se si accede alla concezione negoziale, ma anche alla concezione compositiva, i rimedi esperibili nel caso di accordo conciliativo ritenuto viziato andranno ricercati nell’ambito del diritto civile, con la conseguenza che, però, solo eventuali vizi incidenti sul processo formativo del consenso saranno da inquadrarsi, al ricorrere delle condizioni stabilite dagli artt. 1427 ss. c.c., quali presupposti dell’annullamento dell’accordo, potendo la sussistenza di altri vizi “minori” (ad es., errori di calcolo) determinare tutt’al più una rettifica materiale dell’accordo ai sensi dell’art. 1430 c.c. (71).

5. *La “mediazione” nel progetto di “Codice della Giustizia tributaria” a cura del prof. Glendi: la “conciliazione preliminare delle liti minori” e il raffronto con gli attuali istituti della mediazione e della conciliazione giudiziale*

Nel progetto di “Codice della Giustizia tributaria” a cura del prof. Glendi e del dott. Labruna (di seguito “progetto”) non sono presenti gli attuali istituti del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992. Difatti, come si dirà a breve, è previsto uno strumento

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

(71) Si segnala che “in tema di rendita catastale, ove la stessa sia determinata in virtù di conciliazione giudiziale ex art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è preclusa la sua rideterminazione qualora sopravvenga un mutamento delle condizioni o dei parametri posti alla base dell’accordo che giustifichi il riesame della situazione” (Cass. n. 7057/2014). Di recente la Suprema Corte ha rilevato che la conciliazione extragiudiziale ha natura equiparabile ad accertamento adesivo, con conseguente sua non impugnabilità né modificabilità, ma altresì sottolineato che “quand’anche si volesse in parte estendere alla conciliazione tributaria la disciplina della transazione privatistica ... in tema di contratto di transazione, ai sensi dell’art. 1969 c.c., è rilevante il solo errore di diritto sulla situazione costituente presupposto della “res controversa” (e, quindi, antecedente logico della transazione) e non anche quello che cade su una questione che sia stata oggetto di controversia o che avrebbe potuto formare oggetto di controversia (Cass. n. 72/2011)”. Di conseguenza, prosegue la Suprema Corte, l’erroneo tasso di fruttuosità dell’immobile, indicato nell’accordo conciliativo extragiudiziale ai fini della determinazione della rendita catastale, non era rivedibile “non perché non emendabile dalla parte che l’aveva erroneamente indicato nella proposta Docfa, ma perché specificamente dedotto tra gli effetti negoziali della conciliazione” (Cass. n. 6718/2020).

solo in parte analogo alla mediazione, che cambia "veste", "denominazione" e buona parte della relativa disciplina, conservando solo la natura di strumento deflattivo del contenzioso.

Più precisamente, il reclamo non viene riproposto, mentre la mediazione viene "sostituita" da un "nuovo" strumento, avente sempre funzione deflattiva del contenzioso, ma collocato nell'ambito dei "riti speciali" (titolo quinto del progetto), in specie, nel capo primo relativo alle "procedure conciliative", denominato "conciliazione preliminare per le liti minori" (art. 114 del progetto). Tuttavia, seppur qualificata come "procedura conciliativa" e, pur avendo alcuni profili disciplinari comuni con le (diverse) forme di "conciliazione in udienza" (art. 115 del progetto) e di "conciliazione fuori udienza" (art. 116 del progetto), la "nuova" "conciliazione preliminare delle liti minori", da un lato, conserva alcuni dei tratti caratteristici dell'attuale istituto della mediazione, ma, da l'altro, se ne differenzia per alcuni aspetti procedurali di non poca rilevanza.

Anzitutto, va evidenziato come il "nuovo" istituto della "conciliazione preliminare per le liti minori", nel "sostituire" l'attuale istituto della mediazione, si porrebbe in linea di continuità con quell'impostazione di parte della dottrina <sup>(72)</sup> che – come ricordato in precedenza – riconosce all'attuale istituto della mediazione natura similare alla "conciliazione giudiziale", sia pure svolta in via anticipata, e, soprattutto, si porrebbe in linea con la definizione dell'attuale istituto della mediazione quale "procedimento conciliativo preprocesuale" prospettata dalla Corte costituzionale nella citata sentenza del 16 aprile 2014, n. 98.

Il tratto di maggiore caratterizzazione del "nuovo" istituto della "conciliazione preliminare per le liti minori", senza dubbio, è rappresentato dalla facoltatività. Più precisamente, l'attivazione della relativa procedura è rimessa alla scelta esclusiva del ricorrente, a fronte, invece, dell'obbligatorietà dell'attuale procedura del reclamo e della facoltatività – ad iniziativa del ricorrente oppure dell'Ufficio – della mediazione (ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992).

Difatti, l'art. 114 del progetto, anzitutto, abbassa a ventimila euro il valore delle controversie (denominate "liti minori") a cui è applicabile la "procedura conciliativa" in esame, ma, soprattutto, rimette al

<sup>(72)</sup> Sul punto si rinvia alle precedenti note.

ricorrente la decisione. Ai sensi del *non superiore a 1 conciliativa per la della pretesa fatta secondo comma c dell'Ente fiscale, c ciliazione novativa di non accogliere significa che, divi art. 17-bis, d.lgs. c "conciliazione pre sione del ricorrent conciliativa.*

In tal senso ar comma 9 del mec trattazione (che d "Giudice tributari devono spiegare l in cui il ricorrente sua proposta conc il ricorrente, a suz liativa formulata d "Giudice tributari ulteriore lasso tem l'attività conciliati significa che, se il 1 la procedura di "c pure essere attivate

Da queste brev progetto, da un lat istanza amministra ovvero (più corret zione" (volto a pr *ex lege* nel ricorso soglia normativam di una procedura a condizione di proc dall'altro, conserva la "veste", la "deno



ricorrente la decisione in merito all'attivazione o meno di tale procedura. Ai sensi del comma 1 di tale articolo, "per le controversie di valore non superiore a ventimila euro il ricorso può contenere una proposta conciliativa per la determinazione novativa dell'ammontare complessivo della pretesa fatta valere con l'atto impugnato". Inoltre, nel successivo secondo comma del medesimo articolo è previsto un obbligo, a carico dell'Ente fiscale, di formulare al ricorrente una "controproposta di conciliazione novativa della controversia", ma solo nel caso in cui ritenga di non accogliere la proposta conciliativa formulata nel ricorso. Ciò significa che, diversamente dall'attuale istituto della mediazione (ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992), l'attivazione della procedura della "conciliazione preliminare per le liti minori" può avvenire solo su decisione del ricorrente mediante formulazione nel ricorso di una proposta conciliativa.

In tal senso andrebbe letta anche la previsione di cui al successivo comma 9 del medesimo art. 114 del progetto. Difatti, all'udienza di trattazione (che deve essere sempre "pubblica") innanzi al "nuovo" "Giudice tributario di pace" (competente per le "liti minori") le parti devono spiegare le ragioni del "mancato accordo", ma solo nel caso in cui il ricorrente abbia deciso di attivare la procedura *de qua* e la sua proposta conciliativa non sia stata accolta dall'Ente fiscale oppure il ricorrente, a sua volta, non abbia accolto la controproposta conciliativa formulata dall'Ente fiscale. Inoltre, è solo in questo caso che il "Giudice tributario di pace" può decidere di concedere alle parti un ulteriore lasso temporale (non superiore a trenta giorni) per proseguire l'attività conciliativa, fissando una nuova udienza di trattazione; ciò significa che, se il ricorrente con il ricorso introduttivo non ha attivato la procedura di "conciliazione preliminare", questa non potrebbe neppure essere attivata su iniziativa del Giudice.

Da queste brevi considerazioni può trarsi la seguente conclusione: il progetto, da un lato, abbandona l'attuale strumento del reclamo, quale istanza amministrativa volta all'annullamento totale o parziale dell'atto ovvero (più correttamente) quale "ricorso amministrativo in opposizione" (volto a provocare un riesame giustiziale dell'atto), ravvisabile *ex lege* nel ricorso tutte le volte in cui il valore della lite non superi la soglia normativamente predeterminata (con attivazione, in ogni caso, di una procedura amministrativa della durata di novanta giorni, che è condizione di procedibilità del ricorso quale atto processuale), mentre, dall'altro, conserva lo strumento della mediazione, pur modificandone la "veste", la "denominazione" e alcuni tratti disciplinari.

In tal senso, ad esempio, vengono confermati: *i*) l'elenco delle "ragioni" che dovrebbero legittimare l'Ente fiscale a formulare una "controproposta di conciliazione novativa della controversia" (le stesse che attualmente legittimano quest'ultimo a formulare una "proposta di mediazione" ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992); *ii*) lo *spatium deliberandi* di novanta giorni, necessario per la valutazione della "proposta conciliativa" del ricorrente e dell'eventuale "controproposta conciliativa" dell'Ente fiscale, che rende improcedibile il ricorso durante tale lasso temporale. Di contro, ad esempio, viene modificata la misura del "beneficio sanzionatorio", che nel progetto viene aumentata (riduzione ad un sesto delle "somme pari all'ammontare dei tributi risultanti dalla conciliazione") rispetto alla misura attuale ("trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge"). Ed ancora, sotto il profilo procedurale, mentre il perfezionamento dell'attuale accordo di mediazione (ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992) impedisce *tout court* l'instaurazione del giudizio, diversamente, in base al progetto, se le parti si sono accordate sulla "conciliazione preliminare", in ogni caso, il giudizio si instaura e nel corso dell'udienza di trattazione il Giudice dà atto nel verbale d'udienza dell'avvenuto "accordo conciliativo". Con molta probabilità, questa scelta (per una connotazione processuale del "nuovo" istituto) si rende necessaria (o, comunque, opportuna) al fine di superare la tesi della Suprema Corte <sup>(73)</sup> secondo cui una forma di composizione convenzionale della lite tributaria, solo se attuata nella sede del processo, legittimerebbe una deroga al principio più generale dell'indisponibilità del credito d'imposta erariale.

Da queste brevi considerazioni emerge con chiarezza il motivo per cui la "conciliazione preliminare per le liti minori" costituisca uno strumento deflattivo del contenzioso la cui attivazione è rimessa in via esclusiva alla scelta del ricorrente. Difatti, si tratta di uno strumento che può condurre solo ed esclusivamente ad una "rideterminazione novativa" dell'ammontare complessivo della pretesa formulata nell'atto impugnato; di contro, non potrebbe giammai condurre ad un suo annullamento integrale. Pertanto, se il ricorrente ha interesse ad ottenere il risultato di annullamento integrale della pretesa impositiva, non attiverà la procedura della "conciliazione preliminare".

Peraltro, è espressamente disciplinata l'ipotesi dell'"accordo conciliativo parziale" che determina una separazione del processo: si estingue

<sup>(73)</sup> Si veda Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314.

la parte del processo nell'atto impugnato preliminare"; prosegue la parte residua (non disciplinata) dell'"accordo conciliativo" ulteriore "stimolo" deflattivo del contenzioso.

Un ulteriore istituto di "nuovo" istituto è rappresentato dalle "procedure di conciliazione" previste dall'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, scritto dalle parti e di estinzione del giudizio. L'ammontare concesso è, in ragione del "beneficio fiscale, sia per il rimborso delle spese di lite ivi concorrendo", dell'"accordo conciliativo" della prima rata della quale si perfeziona con la modalità sostanzialmente prevista per la conciliazione.

Sul punto è qui deflattivo del contenzioso, di reclamo, di perfetta similitudine di perfezionamento.

Difatti, la procedura con la sottoscrizione (entro il termine di cui all'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992) di un atto di adesione) dell'intero importo.

Allo stesso modo, l'"accordo conciliativo" (74) si perfeziona.

<sup>(74)</sup> L'accordo di mediazione. Più precisamente, una volta perfezionato (ai sensi dell'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992), il rimborso, costituisce "titolo" mettendo a quest'ultimo.

la parte del processo che ha ad oggetto la parte della pretesa formulata nell'atto impugnato "definita" con lo strumento della "conciliazione preliminare"; prosegue, invece, la parte del processo che ha ad oggetto la parte residua non conciliata. Senza dubbio, l'espressa previsione (e disciplina) dell'"accordo conciliativo parziale" può rappresentare un ulteriore "stimolo" per il ricorrente ad attivare il "nuovo" strumento deflattivo del contenzioso.

Un ulteriore interessante (e condivisibile) profilo disciplinare del "nuovo" istituto della "conciliazione preliminare per le liti minori" è rappresentato dalle modalità di perfezionamento. Difatti, in base alla previsione dell'art. 117 del progetto, l'"accordo conciliativo", sottoscritto dalle parti e prodotto in giudizio (con conseguente pronuncia di estinzione del giudizio *ex art.* 87 del progetto), ha natura novativa dell'ammontare complessivo della pretesa fatta valere con l'atto impugnato e, in ragione di ciò, costituisce "titolo per la riscossione dell'ente fiscale, sia per il rimborso del contribuente, sia per la liquidazione delle spese di lite *ivi concordate*". Ciò significa che, ai fini del perfezionamento dell'"accordo conciliativo", non è necessario il pagamento dell'intero o della prima rata dell'importo dovuto, in quanto l'"accordo conciliativo" si perfeziona con la relativa sottoscrizione e produzione in giudizio, in modo sostanzialmente analogo a quanto previsto dalla disciplina vigente per la conciliazione giudiziale *ex artt.* 48 ss., d.lgs. n. 546 del 1992.

Sul punto è qui opportuno ricordare come tra i diversi istituti deflattivi del contenzioso attualmente vigenti (accertamento con adesione, di reclamo, di mediazione e di conciliazione giudiziale) non vi sia perfetta similitudine in merito all'individuazione del relativo momento di perfezionamento.

Difatti, la procedura di accertamento con adesione si perfeziona non con la sottoscrizione dell'atto di adesione, ma soltanto con il pagamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto atto di adesione) delle somme risultanti dall'accordo stesso (dunque, dell'intero importo oppure della prima rata nel caso di rateazione).

Allo stesso modo, l'accordo di mediazione (salvo alcune eccezioni <sup>(74)</sup>) si perfeziona solo a seguito del versamento (entro il termine

<sup>(74)</sup> L'accordo di mediazione si perfeziona con la sola sottoscrizione in soli due casi. Più precisamente, una volta sottoscritto (e, quindi perfezionato), l'accordo di mediazione (ai sensi dell'art. 17-bis, 6° comma, d.lgs. n. 546 del 1992): *i*) se relativo a controversie di rimborso, costituisce "titolo" per il pagamento delle somme dovute al contribuente (permettendo a quest'ultimo di agire in via esecutiva innanzi al Giudice ordinario in caso di

di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto "accordo") delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata.

Diversamente, per il perfezionamento dell'accordo conciliativo non è richiesto il versamento delle somme dovute in base a tale accordo. Difatti, la conciliazione "fuori udienza" (ex art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992) si perfeziona "con la sottoscrizione dell'accordo" e la conciliazione "in udienza" (ex art. 48-bis, d.lgs. n. 546 del 1992) si perfeziona "con la redazione del processo verbale. Nello specifico, l'accordo conciliativo sottoscritto dalle parti e il processo verbale costituiscono "titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente". Si tratta di uno degli elementi di novità della disciplina della conciliazione giudiziale, conseguenti alla riforma del 2015, rispetto alla previgente disciplina, dove, invece, vi era coincidenza tra effettuazione del versamento (delle intere somme dovute o della prima rata) e perfezionamento della conciliazione. In effetti, questo legame (tra perfezionamento e versamento) poteva creare "difficoltà processuali", nel senso che un eventuale omesso versamento delle somme dovute, impedendo il perfezionamento della conciliazione, comportava la necessità di riattivare il processo.

Pertanto, in base alla disciplina della conciliazione giudiziale (ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992), l'accordo conciliativo (tanto nelle ipotesi di conciliazione "fuori udienza", quanto nelle ipotesi di conciliazione "in udienza") ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che l'omesso versamento delle somme dovute in base a tale accordo comporta l'iscrizione a ruolo del "nuovo" credito risultante dall'accordo conciliativo, con la conseguente applicazione della sanzione per omesso versamento. Più precisamente, l'art. 48-ter, co. 3, d.lgs. n. 546 del 1992, stabilisce che in caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale ovvero, in caso di rateazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine per il pagamento della rata successiva, vengono iscritte a ruolo le residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché viene iscritta a ruolo anche la sanzione per omesso versamento (ex art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997), aumentata della metà e applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta. Pertanto, nell'ambito

mancato pagamento); ii) se relativo a controversie catastali, costituisce "titolo" per l'immediato aggiornamento degli atti catastali.

della conciliazione "fatto" del regola dell'accordo, ma descritto.

A fronte di ciò sarebbe opportuno il regime di e giudiziali) defla

Più precisamente procedura di acci aventi ad oggetto "modello" l'istitu n. 546 del 1992) lato, semplifichere garantirebbe, con forzata.

In questa di "Codice della Giu strumento deflata preliminare per li (quanto meno so zione, si caratteriz che si perfeziona quindi, dal pagar

Peraltro, que di continuità cor liazione giudizial con l'orientamen mità. Difatti, in alla "vecchia" d ante riforma del novativo del tito di constatazione ha carattere nov "comportando l' e contestata, e le

(75) Si consenta il rio: lo stato dell'arte e

della conciliazione giudiziale (ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992) il "fatto" del regolare versamento non rileva ai fini del perfezionamento dell'accordo, ma rileva solo sotto il profilo sanzionatorio poc'anzi descritto.

A fronte di ciò, come già sostenuto in un precedente contributo<sup>(75)</sup>, sarebbe opportuno un intervento normativo attraverso il quale uniformare il regime di perfezionamento di tutti gli strumenti (amministrativi e giudiziali) deflattivi del contenzioso.

Più precisamente, andrebbe modificata la disciplina normativa della procedura di accertamento con adesione e degli accordi di mediazione aventi ad oggetto atti impositivi o atti di riscossione, utilizzando come "modello" l'istituto della conciliazione giudiziale (ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992) poc'anzi descritto. Difatti, una simile soluzione, da un lato, semplificherebbe l'*iter* procedurale per entrambe le parti e, dall'altro, garantirebbe, comunque, all'Ufficio un valido "titolo" per la riscossione forzata.

In questa direzione sembrerebbe muoversi anche il progetto di "Codice della Giustizia tributaria". Difatti, come già ricordato, il "nuovo" strumento deflattivo del contenzioso rappresentato dalla "conciliazione preliminare per le liti minori" (ex art. 114 del progetto), "sostituendo" (quanto meno sotto il profilo funzionale) gli attuali accordi di mediazione, si caratterizza, giust'appunto, per costituire un "accordo novativo" che si perfeziona a seguito della relativa sottoscrizione, prescindendo, quindi, dal pagamento.

Peraltro, questa soluzione normativa, non solo si porrebbe in linea di continuità con la nuova disciplina dell'attuale istituto della conciliazione giudiziale (ex artt. 48 e ss., d.lgs. n. 546 del 1992), ma anche con l'orientamento espresso sul punto dalla giurisprudenza di legittimità. Difatti, in passato la Suprema Corte, sia pure con riferimento alla "vecchia" disciplina della conciliazione giudiziale (ossia quella *ante* riforma del 2015), ha affermato che quest'ultima sortisce «effetto novativo del titolo di imposizione, sostituendosi all'originario verbale di constatazione ed all'avviso di accertamento su di questo basato (...); ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive; "comportando l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto

<sup>(75)</sup> Si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, op. cit., 965 ss.

che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute" (Cass. nn. 14300/09; 9019/15, ord.)» (76).

Peraltro, il riconoscimento di un simile effetto novativo ha condotto la Suprema Corte nella citata sentenza (77) a sostenere che, perfezionatasi la conciliazione giudiziale, all'Amministrazione finanziaria resta preclusa la possibilità di richiedere, a garanzia del proprio credito, l'adozione di una delle misure cautelari previste dall'art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997, questo perché la conciliazione giudiziale, quale ("nuovo") titolo per la riscossione, non è compreso nell'elenco degli atti ivi elencati (provvedimento di irrogazione della sanzioni o processo verbale di constatazione) legittimanti la richiesta della tutela cautelare. In tal senso, nella citata sentenza, afferma che la tutela cautelare *ex art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997* «non può venire concessa allorché il titolo che la legittimerebbe, ancorché esistente al momento della richiesta, sia successivamente venuto meno. Tanto più che la 'perdita della tutela cautelare sulla base del titolo originario – per effetto della conciliazione – ben poteva essere soppesata dall'amministrazione finanziaria, in una con l'acquisizione di eventuali garanzie, nella valutazione discrezionale di opportunità e convenienza della conciliazione stessa» (78).

Come già osservato in un precedente contributo (79), una simile conseguenza in termini di "indebolimento" della garanzia del credito erariale (in ragione della inapplicabilità della tutela cautelare *ex art. 22,*

(76) In questi termini cfr. Cass. sent. n. 4807 del 24 febbraio 2017. In senso conforme si vedano anche le più recenti ordinanze della Suprema Corte citate nella precedente nota n. 64.

(77) Il riferimento è alla sentenza indicata nella precedente nota.

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

(79) Si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, op. cit., 1006 ss.

d.lgs. n. 472 del 1997, l'Amministrazione finanziaria "cristallizza" i dubbi in merito alla conciliazione giudiziale, un "legame" tra il contribuente e il fisco, magari anche in virtù di un limite alla cessione di volontà negoziale. Ad ogni modo, con la natura giuridica e processuale attuale, il legislatore l'accordo *ex art. 22, d.lgs. n. 546 del 1997* (del 1992) costituisce un modo a voler escludere l'effetto novativo in ragione del principio *novandi* e prendendo invece in considerazione in cui la conciliazione è un provvedimento del contribuente ordinato, ad ogni modo, i giudici prodotti giudiziale, nel senso che il "titolo" (per espressa previsione) o dal processo verbale o dal processo verbale impositivo ai sensi dell'inapplicabilità della garanzia del credito.

Ebbene, il procedimento di risoluzione in senso di chiarire, che l'"accordo" conciliazione "procedure conciliazione preliminare" tutto della mediazione.

(80) Sul punto si rinvia

d.lgs. n. 472 del 1997, a garanzia del credito dell'Amministrazione finanziaria "cristallizzato" nell'accordo conciliativo) potrebbe far sorgere dubbi in merito al reale effetto novativo della attuale disciplina della conciliazione giudiziale, ciò, soprattutto, nel tentativo di conservare un "legame" tra conciliazione giudiziale e atto impositivo impugnato, magari anche invocando il principio della indisponibilità del tributo quale limite alla configurabilità dell'"*animus novandi*" (inteso nel senso di volontà negoziale di modificare l'oggetto e il titolo dell'obbligazione). Ad ogni modo, qualunque sia l'impostazione condivisa in merito alla natura giuridica della conciliazione giudiziale<sup>(80)</sup>, in base alla disciplina processuale attualmente vigente un dato normativo è indiscutibile: per il legislatore l'accordo conciliativo sottoscritto dalle parti (*ex art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992*) e il processo verbale (*ex art. 48-bis, d.lgs. n. 546 del 1992*) costituiscono "*titolo per la riscossione*". In altri termini, pur a voler escludere *de iure condito* la configurabilità di un tipico "effetto novativo" in ragione della incompatibilità tra presupposto dell'"*animus novandi*" e principio della indisponibilità del tributo e, pertanto, "preferendo" invece far riferimento ad un più generico "effetto sostitutivo", in cui la conciliazione si sostituisce all'atto impositivo ai fini del componimento del contrasto sostanziale a cui entrambi gli atti sono preordinati, ad ogni modo, nulla cambierebbe sotto il profilo degli effetti giuridici prodotti a seguito del perfezionamento della conciliazione giudiziale, nel senso che, una volta perfezionata la conciliazione giudiziale, il "*titolo per la riscossione*" è costituito solo ed esclusivamente (per espressa previsione di legge) dall'accordo conciliativo sottoscritto o dal processo verbale, non restando più alcuna traccia dell'originario atto impositivo ai fini della riscossione. Ciò implica, *de iure condito*, la inapplicabilità della tutela cautelare *ex art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997*, a garanzia del credito "risultante" dalla conciliazione giudiziale.

Ebbene, il progetto di "Codice della Giustizia tributaria" avrebbe il pregio di risolvere definitivamente un simile dubbio interpretativo, nel senso di chiarire, nella stessa formulazione testuale del dato normativo, che l'"accordo conciliativo" con cui si concluderebbero le "nuove" "procedure conciliative" ha natura novativa (ivi inclusa la "conciliazione preliminare per le liti minori" che "sostituirebbe" l'attuale istituto della mediazione).

<sup>(80)</sup> Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte in precedenza.

ossione delle

o ha condotto  
perfezionarsi  
resta preclusa  
l'adozione di  
72 del 1997,  
titolo per la  
ti (provvedi-  
onstatazione)  
, nella citata  
472 del 1997  
gittimerebbe,  
cessivamente  
re sulla base  
poteva essere  
quisizione di  
tunità e con-

, una simile  
del credito  
re *ex art. 22,*

senso conforme  
precedente nota

del 24 febbraio  
dalla disciplina  
orde efficacia (a  
to, dell'atto di  
per l'intervento  
ntribuyente. La  
ne del giudizio  
ontendere; sic-  
itto impositivo  
cacia potrebbe  
arte favorevole  
vava più titolo  
a conseguenza  
rio, ma di sua

ocesso tributa-

s Kluwer Italia

## 6. Ulteriori propositi di intervento

Come noto, nella prospettiva di incrementare la collaborazione ed il contraddittorio nel rapporto tra contribuente e Fisco, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento tributario diversi istituti deflativi del contenzioso, consentendo così al contribuente, che potrebbe trovarsi in una situazione di potenziale conflitto con gli Uffici, di rinunciare al contenzioso e di beneficiare di taluni vantaggi, tra i quali, si ricorda, la riduzione dell'entità delle sanzioni.

Accanto ai rimedi stragiudiziali e processuali sinora esaminati, ve n'è un altro su cui è opportuno porre l'attenzione, ossia quello dell'acquiescenza al provvedimento emesso dall'Agenzia delle Entrate.

Invero, nel momento in cui il contribuente riceve un avviso di accertamento, egli deve decidere se adire le vie giudiziali (mediante reclamo o ricorso, a seconda del valore della lite), ovvero se prestare acquiescenza ex art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, con la conseguenza che, in quest'ultimo caso, accetta integralmente le contestazioni contenute nell'atto impositivo emesso e beneficia di una sostanziale riduzione delle sanzioni.

Secondo un'interpretazione letterale della norma, il beneficio della riduzione delle sanzioni – legato alla rinuncia alla proposizione del ricorso – è subordinato a determinate condizioni, quali il pagamento delle somme emergenti dall'avviso di accertamento (entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto), l'integrale accettazione del contenuto dell'atto impositivo e la rinuncia alla presentazione dell'istanza per accertamento con adesione.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che l'acquiescenza presuppone l'accettazione integrale dell'accertamento così come formulato dall'Ufficio<sup>(81)</sup>.

Tale prassi, in talune circostanze, non ha reso particolarmente appetibile l'istituto in discorso, che, di conseguenza, non ha avuto ampio utilizzo nella platea dei contribuenti.

Difatti, ben potrebbe accadere che con un unico avviso di accertamento l'Ufficio avanzi una pluralità di rettifiche, delle quali alcune potrebbero essere considerate dal contribuente inconfutabili ed altre, invece, del tutto infondate, sicché identificare il presupposto dell'acquiescenza

<sup>(81)</sup> Si veda A. IORIO, *Stop all'acquiescenza parziale*, in *Sole 24 Ore*, 27 maggio 2018.

nell'accettazione in  
buente ad accettare

L'Amministrazione  
scere la possibilità p  
agli accertamenti, n  
senso contrario<sup>(82)</sup>.

In particolare, i  
2018<sup>(83)</sup>, hanno affe  
in relazione a singol  
contestati con un ur

La summenziat  
mette a tacere un cc  
su un'interpretazion  
scenza può riguard  
impositivo.

Di diverso avviso  
quali hanno ritenute  
ratio deflativa, può  
violazioni che, seppu  
un unico avviso di ac

Ad ulteriore mc  
l'Amministrazione fi  
atto impositivo per c  
impositivi contenent  
non fosse possibile j  
parte dell'Agenzia d  
tamento – proprio p  
contribuente – precl  
in sede contenziosa s  
miale dell'acquiescen

<sup>(82)</sup> Cfr. S. FURIAN, *Il cor*  
2279.

<sup>(83)</sup> Cass., sez. trib., 11 r  
trib., 10 giugno 2015, n. 12  
viene consentita al contribu  
riportati nell'atto impositivo

<sup>(84)</sup> I giudici di legittimità  
a favore di tutta la collettività  
ex art. 111 Cost.



nell'accettazione integrale dell'atto significherebbe indurre il contribuente ad accettare contestazioni che egli stesso reputa immotivate.

L'Amministrazione finanziaria è sempre stata contraria a riconoscere la possibilità per il contribuente di prestare acquiescenza parziale agli accertamenti, nonostante la Corte di cassazione si sia espressa in senso contrario <sup>(82)</sup>.

In particolare, i giudici di legittimità, con l'ordinanza n. 11497 del 2018 <sup>(83)</sup>, hanno affermato che l'acquiescenza può perfezionarsi anche in relazione a singoli addebiti dotati di rilevanza autonoma, ancorché contestati con un unico avviso di accertamento.

La summenzionata decisione merita di essere segnalata poiché mette a tacere un consolidato orientamento, fondato prevalentemente su un'interpretazione letterale della norma, secondo il quale l'acquiescenza può riguardare esclusivamente tutti i rilievi elevati nell'atto impositivo.

Di diverso avviso si sono mostrati, invece, i giudici di legittimità, i quali hanno ritenuto che l'acquiescenza, proprio in ragione della sua *ratio* deflativa, può trovare applicazione anche in relazione a singole violazioni che, seppur dotate di valenza autonoma, sono ricomprese in un unico avviso di accertamento.

Ad ulteriore motivazione, la Corte di cassazione evidenzia che l'Amministrazione finanziaria può emettere arbitrariamente un unico atto impositivo per contestare più violazioni autonome, ovvero più atti impositivi contenenti i singoli rilievi, con la conseguenza che qualora non fosse possibile prestare acquiescenza parziale, la mera scelta da parte dell'Agenzia delle Entrate di emettere un unico atto di accertamento – proprio perché casuale e fuori dalla sfera di controllo del contribuente – precluderebbe a quest'ultimo la possibilità di contestare in sede contenziosa solo talune violazioni e di accedere all'istituto premiale dell'acquiescenza in relazione ad altre <sup>(84)</sup>.

<sup>(82)</sup> Cfr. S. FURIAN, *Il contribuente può scegliere a quali rilievi aderire*, in *Il Fisco*, 2018, 23, 2279.

<sup>(83)</sup> Cass., sez. trib., 11 maggio 2018, n. 11497. In senso contrario, si segnala la Cass., sez. trib., 10 giugno 2015, n. 12006, ove si afferma che "con l'istituto della c.d. acquiescenza ... viene consentita al contribuente la possibilità di prestare completa acquiescenza agli addebiti riportati nell'atto impositivo ricevuto".

<sup>(84)</sup> I giudici di legittimità rilevano inoltre che la rinuncia alla lite – ancorché parziale – va a favore di tutta la collettività, in ossequio al principio della ragionevole durata del processo ex art. 111 Cost.

L'osservazione avanzata dal Supremo Consesso è pienamente condivisibile e induce a ritenere, in considerazione dell'inamovibilità dell'Ufficio, che sia necessario un intervento normativo che renda manifesta la possibilità per il contribuente di prestare acquiescenza parziale.

Si ritiene, invero, che quest'ultima non contrasti con quella che è la *ratio* propria dell'istituto, poiché, al contrario, permettendo di definire anticipatamente contestazioni la cui valutazione sarebbe altrimenti rinviata nel futuro, contribuirebbe di fatto ad alleggerire il carico giudiziario.

Detto ciò, una seppur breve considerazione si rende opportuna con riguardo al tema della disapplicazione delle sanzioni, in sede di conciliazione, nell'ipotesi di obiettiva incertezza della normativa tributaria.

Come noto, il potere di disapplicare le sanzioni amministrative per obiettive condizioni di incertezza della normativa tributaria è rinvenibile in diverse disposizioni normative, tra cui, si ricordano, l'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997; l'8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'art. 10, comma 3, della L. n. 212 del 2000, le quali ripetutamente sono state oggetto di interpretazione da parte dei giudici di legittimità<sup>(85)</sup>.

Innanzitutto, si rammenta che, secondo l'elaborazione giurisprudenziale, per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica soggettiva che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare in maniera univoca e con sicurezza la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del caso di specie.

Per quanto riguarda, invece, gli aspetti processuali concernenti la disapplicazione delle sanzioni, la giurisprudenza di legittimità è pacifica nel ritenere che "la disapplicazione da parte del giudice delle sanzioni per violazione di norme tributarie, qualora abbia accertato che le stesse sono state commesse in presenza ed in connessione con una situazione di oggettiva incertezza nell'interpretazione normativa, è possibile, anche in sede di legittimità, solo se domandata dal contribuente nei modi e nei termini processuali appropriati"<sup>(86)</sup>.

<sup>(85)</sup> Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670; Cass., sez. trib., 12 febbraio 2014, n. 3113; Cass., sez. trib., 24 febbraio 2014, n. 4394; Cass., sez. trib., 24 giugno 2015, n. 13076; Cass., sez. trib., 12 luglio 2018, n. 18405; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2019, n. 3277; Cass., sez. trib., 11 aprile 2019, n. 10126.

<sup>(86)</sup> Così Cass., sez. trib., 12 novembre 2014, n. 24060.

Da tale princi  
nistrative per vic  
l'onere di allegar  
disposizione, circ  
dice di valutare :  
sanzioni ove acce

In altri termi  
dice dichiarare l'a  
del contribuente.

Tale asserzio  
opportuno, sopr  
situazioni di obi  
tivamente le ipot  
delle sanzioni.

Infine, un ul  
relativo agli even  
potrebbero esplic  
aderire agli stessi

La questio  
l'ampio utilizzo c  
disciplina che diz

A ben veder  
ciliazione giudizi  
istituto dell'acce  
che, in relazione  
ipotecaria e cat  
sione "anche di  
n. 218/1997)<sup>(88)</sup>.

A tal propos  
tamento con ade  
giorni per propc  
dell'art. 12, com  
mento della def

<sup>(87)</sup> Il tema è di s  
la configurazione di t  
del d.P.R. n. 131/198  
società di persone e d

<sup>(88)</sup> In materia di  
d.lgs. n. 218/1997, sta

Da tale principio ne deriva, pertanto, che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, grava sul contribuente l'onere di allegare gli elementi di confusione nell'interpretazione della disposizione, circostanza questa dalla quale deriva il compito del giudice di valutare siffatti elementi e di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni ove accerti l'obiettiva incertezza della norma tributaria.

In altri termini, i giudici di legittimità ritengono che spetti al giudice dichiarare l'annullamento delle sanzioni, previa domanda da parte del contribuente.

Tale asserzione, tuttavia, suscita talune perplessità; difatti, sarebbe opportuno, soprattutto in sede di conciliazione ed in relazione alle situazioni di obiettiva incertezza normativa, predeterminare normativamente le ipotesi a cui deve far seguito l'immediato annullamento delle sanzioni.

Infine, un ulteriore tema su cui vale la pena interrogarsi è quello relativo agli eventuali effetti che gli istituti oggetto del presente saggio potrebbero esplicare nei confronti dei condebitori che decidono di non aderire agli stessi.

La questione è particolarmente rilevante, ove si consideri sia l'ampio utilizzo di tali istituti deflativi, sia la mancanza di una specifica disciplina che dia indicazioni ben precise<sup>(87)</sup>.

A ben vedere, le disposizioni che regolano la mediazione e la conciliazione giudiziale si differenziano da quelle disciplinanti il diverso istituto dell'accertamento con adesione, ove è previsto espressamente che, in relazione alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale, l'accertamento può essere definito con adesione "anche di uno solo degli obbligati" (articolo 1, comma 2, d.lgs. n. 218/1997)<sup>(88)</sup>.

A tal proposito, è noto che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione comporta solo la sospensione del termine di 90 giorni per proporre impugnazione, così come è risaputo che, ai sensi dell'art. 12, comma 4, del d.lgs. n. 218/1997, all'atto del perfezionamento della definizione l'avviso perde efficacia. Quando questo si

<sup>(87)</sup> Il tema è di sicura rilevanza, considerato che, in materia fiscale, è molto frequente la configurazione di una responsabilità solidale, sia in materia di imposte indirette (art. 57 del d.P.R. n. 131/1986), sia in materia di imposta diretta (si pensi, alla responsabilità della società di persone e dei soci di società di persone) e Iva.

<sup>(88)</sup> In materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997, stabilisce, invece, che è sufficiente "l'adesione del contribuente".

verifica, dunque, sia nell'ipotesi in cui l'adesione sia avvenuta a seguito dell'invito di cui all'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997, sia nell'ipotesi in cui questa sia avvenuta successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, l'obbligazione tributaria si estingue nei confronti di tutti <sup>(89)</sup>.

L'attuale impianto normativo in materia di mediazione e conciliazione, invece, non contempla alcuna regola concernente la specifica questione in discorso.

*Ergo*, il perfezionamento della procedura di mediazione/ conciliazione esplica i suoi effetti anche nei confronti dei condebitori che non hanno esperito tale procedura?

A fronte dell'incerto quadro normativo ed al fine di eliminare i dubbi ad oggi esistenti, si reputa necessario un intervento del legislatore teso a definire quali siano le conseguenze scaturenti dall'adesione alla procedura di mediazione e/o conciliazione da parte di uno o più dei condebitori.

#### 7. Un possibile meccanismo alternativo (ovvero equivalente) al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti tributarie a carattere estimativo

Come noto, buona parte delle controversie tributarie riguarda: *i*) liti catastali, aventi ad oggetto l'individuazione degli immobili sotto il profilo materiale, ai fini della loro rilevazione e iscrizione in catasto (in cui, quindi, le questioni dibattute sono principalmente di natura fattuale e non giuridica); *ii*) liti tributarie in cui le principali questioni dibattute hanno carattere estimativo/valutativo, quali quelle relative

<sup>(89)</sup> A tal proposito, si ricorda la Cass. sez. trib., 23 agosto 2017, n. 20305, nella quale è stato affermato che l'avviso di accertamento definito anche a favore di quei coobbligati che non hanno sottoscritto l'adesione non potrebbe essere impugnato per carenza di interesse ad agire concreto ed attuale, trattandosi di un atto che ha perduto la propria efficacia.

In dottrina, tuttavia, non vi è unanimità di vedute. Invero, le varie ipotesi prospettate mirano o ad assicurare ai condebitori non aderenti l'esercizio del diritto di difesa, o, al contrario, a salvare gli effetti giuridici dell'accordo per adesione a scapito dei diritti difensivi. Sul punto, si ricordano: S. CAPOLUPO, *Accertamento con adesione e coobbligati non aderenti*, in *Il Fisco*, 11, 2020, 1007; S.F. MARZO, *Gli effetti dell'accertamento con adesione nei confronti dei coobbligati non aderenti*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2019, 2370; E. MARELLO, *Sul regresso del coobbligato solidale, in seguito al perfezionamento di un accordo con adesione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 960.

alla determinazione aziende).

Si tratta, quindi non tanto in applica principalmente, su tecniche che il giudice esperto in materie g

Per questo mo di controversie trib alternativo di risolu nale delle *Alternati* cedimenti (negoziat legale, alternative ri

Peraltro, con 2017/1852 <sup>(90)</sup>, (cc n. 49/2020 di recep luzione delle contr europea, "efficace, zione delle contro e applicazione di ac zione, "attraverso u fase arbitrale, con risultato per tutti g ha inteso creare un attività transfrontal

<sup>(90)</sup> È noto che la Di Consiglio europeo nel 2 obbligo di risultato – di r dall'interpretazione ed ap della doppia imposizione europea 2018: in ai gennaio 2020.

<sup>(91)</sup> Il 25 giugno 202( zione della direttiva (UE risoluzione delle contro n. 146 del 10 giugno 20 Procedure di risoluzione e schema di decreto legisla MORRA-M. SEVERI, *Il recu fiscali da parte del D.lgs. 1 settembre 2020.*

alla determinazione del valore venale di beni (materiali, immateriali, aziende).

Si tratta, quindi, di controversie tributarie che devono essere risolte, non tanto in applicazione di norme giuridiche o para-giuridiche, bensì, principalmente, sulla base di conoscenze specialistiche o esperienze tecniche che il giudice tributario non è tenuto a conoscere, in quanto esperto in materie giuridiche.

Per questo motivo, con riferimento a questa peculiare tipologia di controversie tributarie, sarebbe opportuno introdurre un "metodo alternativo di risoluzione della controversia", sul modello internazionale delle *Alternative Dispute Resolution* (ADR), quali tecniche o procedimenti (negoziali o arbitrati) di risoluzione di controversie di tipo legale, alternative rispetto all'ordinario procedimento giudiziale.

Peraltro, con l'attuazione in Italia della Direttiva (UE) 2017/1852<sup>(90)</sup>, (come indicato nella relazione illustrativa del d.lgs. n. 49/2020 di recepimento<sup>(91)</sup>) è stato istituito un meccanismo di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'ambito dell'Unione europea, "efficace, vincolante e obbligatorio", funzionale alla risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni per eliminare la doppia imposizione, "attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri. In tal modo il legislatore europeo ha inteso creare un ambiente più favorevole per imprese e soggetti con attività transfrontaliera".

<sup>(90)</sup> È noto che la Direttiva DRM (*Dispute Resolution Mechanism*) è stata adottata dal Consiglio europeo nel 2017 al fine di introdurre un meccanismo – snello, efficace e con obbligo di risultato – di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea, derivanti dall'interpretazione ed applicazione di Accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione. Sul tema si veda: F. PASSAGNOLI, *Direttiva DRM e legge di delegazione europea 2018: in attesa dei decreti attuativi da parte del Governo*, in *Riv. dir. trib.*, 29 gennaio 2020.

<sup>(91)</sup> Il 25 giugno 2020 è entrato in vigore il d.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, recante "Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea", pubblicato in G.U. n. 146 del 10 giugno 2020. Per un maggior approfondimento, si vedano: F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento*, in *Riv. dir. trib.*, 5 febbraio 2020; F. MORRA-M. SEVERI, *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020*, in *Riv. dir. trib.*, 17 giugno 2020; Cass. Rel. n. 73 del 28 settembre 2020.

Ebbene, alcuni degli aspetti procedurali previsti per l'ADR da ultimo introdotta [in recepimento della Direttiva (UE) 2017/1852] potrebbero essere utilizzati come "modello" per l'introduzione di una specifica ADR anche per la risoluzione delle controversie tributarie consistenti in liti catastali e in liti di tipo estimativo/valutativo, quali in particolare: *i*) l'alternatività (sul punto si rinvia *infra*) dell'ADR rispetto all'attivazione del giudizio innanzi al Giudice tributario ovvero la possibilità di attivare l'ADR anche dopo l'instaurazione del giudizio tributario (il quale, in tal caso, andrebbe sospeso in attesa dell'esito dell'ADR); *ii*) l'obbligo di conclusione dell'ADR entro un determinato lasso temporale, unitamente all'obbligo di risoluzione della questione controversa; *iii*) la connessa previsione di una "fase arbitrale" che si attiva *ex lege* in caso di esito negativo della iniziale "procedura amichevole".

Dunque, l'attivazione dell'ADR dovrebbe essere facoltativa per il contribuente, quale alternativa alla tutela giurisdizionale, la quale, ove eventualmente esperita, dovrebbe essere soltanto sospesa.

Inoltre, tale procedura non dovrebbe essere preclusa in relazione alle imposte e relative sanzioni divenute definitive per effetto di una procedura amministrativa, di talché, ove dalla stessa derivi una minore imposta, dovrebbe essere ammessa la presentazione di un'istanza di rimborso delle eventuali sanzioni in eccesso <sup>(92)</sup>.

Con riferimento alla "fase arbitrale", andrebbe prevista la creazione di una "Commissione tecnico-consultiva", quale Organo arbitrale collegiale, composto da tre soggetti in possesso delle conoscenze specialistiche o esperienze tecniche all'uopo necessarie, di cui uno nominato dal contribuente, uno nominato dall'Amministrazione finanziaria e un terzo nominato dal Presidente della Commissione Tributaria Provinciale competente per la lite.

La decisione con cui si conclude l'ADR (come detto, risolutiva della controversia) dovrebbe essere vincolante per le parti e, se raggiunta in pendenza di un giudizio tributario nel frattempo sospeso, dovrebbe

<sup>(92)</sup> Sul punto, è bene ricordare che il decreto legislativo di recepimento della Direttiva DRM, prevedendo, al comma 2 dell'art. 3, che "l'istanza di apertura della procedura amichevole non è preclusa dalle procedure amministrative tributarie che comportano la definitività dell'imposta", ammette il superamento della definitività della sola imposta. Sebbene si tratti di una novità da accogliere con grande favore, non si comprende quale possa essere la ragione per la quale, laddove dalla procedura derivi una maggiore imposta, non sia possibile ottenere il rimborso della sanzione in eccesso, se non nel caso di azzeramento della pretesa impositiva. A tal riguardo, si veda F. MATTARELLI, *op. cit.*, 5.

condurre all'estimare. La decisione innanzi al Giudice

Per conclusione e condivisione con specifico riferimento. Quest'ultimo, in nel settore fiscale maggiore rilievo ai controversie (Attiva moderna al al giudizio (riter un puntuale per cui "in ambito fiscale sarebbero (vero una natura ultimi, di regola "rimedi al ribasso" (proporzionale) quest'ultimo, ar diverso (eventuale "EDR").

Orbene, al c per le quali si rit zione "alternativ zialmente assim Versigliani denc tutte le volte in fissazione di un ' qualificazione n

<sup>(93)</sup> M. VERSIGLIONE, *trib.*, 2012, 223 ss.

<sup>(94)</sup> M. VERSIGLIONE

condurre all'estinzione di quest'ultimo per cessata materia del contendere. La decisione dell'ADR dovrebbe essere definitiva e impugnabile innanzi al Giudice tributario solo per vizi procedurali.

Per concludere sul tema, in questa sede non può non essere ripresa e condivisa l'opinione da tempo manifestata da Versiglioni<sup>(93)</sup> con specifico riferimento al ruolo degli "ADR" in materia tributaria. Quest'ultimo, infatti, dopo aver preso atto che l'evoluzione legislativa nel settore fiscale negli ultimi tempi dimostra di attribuire sempre maggiore rilievo ai metodi alternativi di risoluzione (composizione) delle controversie (ADR) e che, nello specifico, la stessa "tendenza legislativa moderna attribuisce" "maggiore efficienza" "all'accordo rispetto al giudizio (ritenuto lento ed eccessivamente oneroso)", sulla base di un puntuale percorso argomentativo giunge alla conclusione secondo cui "in ambito fiscale 'accordi' volti a prevenire o a risolvere controversie sarebbero (...) costituzionalmente ammissibili", in quanto avrebbero una natura giuridica diversa da quella dei comuni "ADR" (questi ultimi, di regola, intesi nel senso di "second best", di "surrogati", di "rimedi al ribasso", ecc., come tali, teoricamente inutilizzabili nel settore fiscale perché costituzionalmente non ammissibili). In particolare, secondo Versiglioni, in ambito tributario la "via consensuale" e la "via processuale", l'accordo tributario e il giudizio tributario, l'accertamento e la composizione, sarebbero in grado di assicurare "lo stesso tipo o la stessa misura di giustizia (verità) e, quindi, la stessa 'effettività' (proporzionale) del diritto tributario". In ragione di ciò, ad avviso di quest'ultimo, andrebbe valutata "l'opportunità di adottare un nome diverso (eventualmente ipotizzabile in 'Equivalent Dispute Resolution' o 'EDR').

Orbene, al di là della denominazione, la tipologia di liti tributarie per le quali si ritiene opportuna l'introduzione di un metodo di risoluzione "alternativo" ovvero "equivalente" al processo tributario è sostanzialmente assimilabile a quella categoria di "temi controvertibili" che Versiglioni denomina "temi controvertibili all'infinito"<sup>(94)</sup>, ravvisabili tutte le volte in cui (testualmente) la controversia abbia ad oggetto "la fissazione di un valore venale in assenza di soluzioni predeterminate o la qualificazione nel concreto della grave incongruenza". Difatti, secondo

(93) M. VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed 'Equivalent Dispute Resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 223 ss.

(94) M. VERSIGLIONI, *op. cit.*, 257.

Versiglioni, in questi casi “la parte pubblica non potrebbe accedere all'accertamento (autotutela o reclamo ...), dovendo essa invece comporre (o, almeno far tutto il possibile per comporre), accedendo all'adesione, alla mediazione o alla conciliazione. Qui sarebbe l'accertamento unilaterale (supposto) a dirsi prima di tutto inefficace. L'ordinamento, se si delinea un'incertezza oggettiva (da *res litigiosa*, per la quale non esistono soluzioni accertabili), impone (per ragioni di verità) la composizione (escludendo l'accertamento) e favorisce (per ragioni d'efficienza) l'accordo (adesione o mediazione o conciliazione)”.

Si tratta, invero, di una constatazione pienamente condivisibile, che, in modo ancora più chiaro, fa comprendere le ragioni per cui la tipologia di controversie in esame necessiterebbe – in via alternativa ovvero in via equivalente – di metodi di risoluzione basati sul “consenso/accordo”.

#### 8. La “mediazione” nella proposta n. 2283 di disegno di legge delega di iniziativa parlamentare

Nella proposta n. 2283 di disegno di legge delega di iniziativa parlamentare presentata il 29 novembre 2019 presso la Camera dei Deputati, come noto, è prevista la soppressione delle commissioni tributarie provinciali e regionali e l'attribuzione delle relative competenze al giudice ordinario, con l'istituzione di sezioni specializzate in materia tributaria presso i principali tribunali e le corti d'appello. Inoltre, nella proposta di disegno di legge delega è previsto che ai procedimenti in materia tributaria siano applicabili le disposizioni previste dagli artt. 702-*bis* e ss., c.p.c. (fatta eccezione dell'art. 702-*ter*, co. 3, c.p.c.) e che le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi in materia tributaria siano proposte, ai sensi degli artt. 615 e 617 c.p.c., al giudice dell'esecuzione del tribunale competente.

Ciò posto, tra i principi e criteri di delega è prevista anche l'applicazione delle procedure di mediazione tributaria vigenti alla data di entrata in vigore della legge delega.

Ciò significa che, laddove venisse approvata una simile riforma, nel “nuovo” processo tributario innanzi al giudice ordinario risulterebbe applicabile la sola procedura (facoltativa) di mediazione tributaria disciplinata dall'attuale art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ma non anche l'istituto (obbligatorio) del reclamo.

Ebbene, al di là del processo tributario *pliciter* dell'attuale d.lgs. n. 546 del 1992, la procedura di natura di giudizio svolto con un giudizio (quello amministrativo) e con i vedimenti amministrativo (quello tributario) non già sul modello amministrativo, ben delle controversie di implicherebbe.

(99) Non essendo posto di riforma della Giustizia che formulate da C. GLE in IPSOA *Quotidiano* del progetto di riforma si porrebbero costituzionalmente garantiti dopo i ben noti di giurisdizione (quella ordinaria) speciali (amministrativa, civile) e con una legge ordinaria di ingresso, una disposizione occasionale sostenuta e affermata (di cassazione)”.



Ebbene, al di là di qualsiasi giudizio in merito ad una simile riforma del processo tributario<sup>(95)</sup>, non vi è dubbio che l'applicazione *sic et simpliciter* dell'attuale procedura di mediazione tributaria (*ex art. 17-bis*, d.lgs. n. 546 del 1992) implicherebbe un "innaturale" innesto di una procedura di natura prettamente amministrativa nella fase iniziale di un giudizio svolto con rito ordinario. Ed in effetti, si passerebbe da un giudizio (quello attuale) che si attiva mediante impugnazione di provvedimenti amministrativi tributari, che ha ad oggetto un rapporto giuridico (quello tributario) di natura pubblicistica, ad un giudizio svolto, non già sul modello (ovvero con il rito) del (più simile) processo amministrativo, bensì svolto con le modalità previste per la risoluzione delle controversie di stampo privatistico, con tutte le anomalie che ciò implicherebbe.

<sup>(95)</sup> Non essendo possibile in questa sede entrare nel merito di una simile proposta di riforma della Giustizia tributaria, ad ogni modo, si condividono appieno le dure critiche formulate da C. GLENDI, *Verso l'ecatombe della giustizia tributaria (e di quella civile)*, in IPSOA *Quotidiano* del 12 ottobre 2020, il quale, tra l'altro, sottolinea come un simile progetto di riforma si ponga "in aperta contraddizione con l'attuale assetto ordinamentale costituzionalmente garantito dove, piaccia o non piaccia, così come congegnato e formato dopo i ben noti dibattiti in sede di Assemblea costituente, non è prevista una sola giurisdizione (quella ordinaria), ma sono previste più giurisdizioni e cioè varie giurisdizioni speciali (amministrativa, contabile e anche tributaria), che dunque non possono essere soppresse con una legge ordinaria, richiedendosi, perché ciò, malauguratamente, possa trovare ingresso, una disposizione normativa di rango costituzionale (come, tra l'altro, già in altre occasioni sostenuto e affermato dalla Corte costituzionale e dalle stesse SS.UU. della Corte di cassazione)".

Il Volume raccoglie in rielaborate forme scritte le relazioni e tutti gli altri contributi dei partecipanti al convegno "La riforma della giustizia tributaria" organizzato dall'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano e dalla Fondazione Antonio e Victor Uckmar, che si sarebbe dovuto tenere in presenza nei locali dell'Università milanese, ma che si è dovuto rinviare a seguito della pandemia da Covid-19 e si è potuto soltanto svolgere via *webinar* nell'intera giornata del 6 novembre 2020. Come da registrazione audiovisiva messa a disposizione di ciascun Lettore, secondo le indicazioni fornite in terza di copertina. Tutto il materiale è stato sistematicamente riorganizzato in sei parti, così da fornire, dopo una feconda stagione di progettualità parlamentari non approdate in esiti approvativi, un panorama completo degli attuali problemi che interessano la giustizia tributaria, che sembra essere finalmente divenuta parte di un concreto programma governativo di generale riforma della giustizia in Italia. L'opera potrà quindi costituire una non trascurabile fonte di approvvigionamento informativo e d'idee che vengono messe a disposizione degli operatori istituzionali e di ogni altro interessato lettore, in vista di un prossimo traguardo di adeguata legislazione riformatrice.

**Cesare Glendi** curatore dell'opera, è avvocato e professore emerito di diritto processuale civile nell'Università di Parma. In precedenza, professore ordinario di diritto tributario e di diritto processuale civile all'Università di Sassari. Presidente della Fondazione Antonio e Victor Uckmar. Fondatore della Scuola dei difensori tributari. Presidente onorario dell'associazione nazionale dei difensori tributari. Direttore responsabile della rivista "Diritto e pratica tributaria". Direttore scientifico dal 1994 della rivista *G.T. - Rivista di giurisprudenza tributaria*. Condirettore scientifico della Rivista *Il corriere giuridico*. Autore della monografia "L'oggetto del processo tributario" edita nel 1984 e ripubblicata nel 2014. Autore del *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*. Coautore, con il prof. Claudio Consolo, del *Commentario breve alle leggi del processo tributario*.

È possibile visualizzare il video del Convegno collegandosi al link [urly.it/3dka](http://urly.it/3dka)



€ 50,00 I.V.A. #10LUSA